LUISS Guido Carli
LIBERA UNIVERSITÀ INTERNAZIONALE DEGLI STUDI SOCIALI

Dipartimento di Impresa e Management
Cattedra di Diritto Tributario

LO STUDIO DI SETTORE.
UN CASO CONCRETO.

RELATORE

Prof. Fabio Marchetti

CANDIDATO

Giovanni Riviello

Matr. 639811

CORRELATORE

Prof.ssa Mirella Pellegrini

ANNO ACCADEMICO 2013/2014

Ai miei Cari

INDICE

INTRODUZIONE

Capitolo 1: L'accertamento tributario

1.1 Premessa……11
1.2 Quadro storico sull'evoluzione dell'accertamento tributario…….12
1.3 Natura dell'accertamento……...14
1.3.1 Procedimento Amministrativo e Procedimento Tributario: Legge n. 241/1990……16
1.4 Il contenuto dell'accertamento tributario……...17
1.4.1 La notifica e la decadenza……...20
1.4.2 I vizi e le invalidità…….23
1.5 Controlli formali e controlli sostanziali……..24
1.5.1 Segue. La fase istruttoria……28
1.5.2 Accesso, ispezioni e verifiche…….29
1.5.3 Inviti, richieste e questionari……...33
1.6 Brevi cenni sul Processo Verbale di Constatazione (Pvc)…….34
1.6.1 Segue. La decisione del contribuente…….35
1.7 I metodi di accertamento……....36
1.7.1 Accertamento Analitico……..38
1.7.2 Accertamento Sintetico……...38
1.7.2.1 Il Redditometro……...39
1.7.3 Accertamento Analitico – contabile (Reddito d'impresa)……...39
1.7.4 Accertamento Induttivo – extracontabile (Reddito d'impresa)……...40
1.7.5 Accertamento Standardizzato (Reddito d'impresa)…40
1.8 Diverse tipologie di accertamento……..41
1.8.1 Accertamento d'ufficio……...41
1.8.2 Accertamento integrativo……41
1.8.3 Accertamento con adesione……42
1.8.4 Accertamento dell'interposizione fittizia……43

1.9 Cenni sulla riscossione……...44
1.10Concetto di evasione, elusione e "*frode fiscale*"……48
1.10.1 Osservazioni. L'evasione delle imposte…….49

Capitolo 2: Gli studi di settore

2.1 L'accertamento standardizzato mediante gli "*studi di settore*"……...51
2.1.1 Brevi cenni sul "*visto pesante*"……...53
2.1.2 Novità in tema di accertamento standardizzato……..53
2.2 Richiami alle "*presunzioni*" nell'accertamento tributario……...54
2.2.1 I requisiti di gravità, precisione e concordanza……..56
2.3 Quadro storico – normativo degli studi di settore……...56
2.3.1 L'evoluzione normativa……..59
2.4 Gli studi di settore. Definizione……..61
2.4.1 Modalità di funzionamento…….62
2.4.2 Contraddittorio con il contribuente…….65
2.4.3 Cluster…….67
2.4.4 Software GERICO……..67
2.4.5 Gli "*Osservatori Regionali*"……...68
2.4.5.1 La territorialità degli studi di settore……69
2.5 I soggetti destinatari degli studi di settore……...70
2.5.1 Esclusione ed inapplicabilità degli studi di settore….71
2.6 Esperienza straniera degli studi di settore……...72
2.7 Considerazioni…….73
2.8 Alcuni dati e statistiche……...74

Capitolo 3: Attività balneari e studi di settore

3.1 Cenni sul turismo in Italia……...77
3.1.2 Segue. Il quadro normativo…….78
3.1.3 Il turismo dagli anni '60 ad oggi…….82
3.1.4 Osservazioni……83
3.2 L'importanza dell'attività balneare nel turismo italiano……...85
3.2.1 Un quadro storico del turismo balneare……..86
3.2.2 Osservazioni……87
3.3 L'inquadramento dell'attività balneare negli studi di settore……88
3.3.1 L'esempio di "*Cluster*" dell'attività balneare…….89
3.3.2 Brevi richiami all'attività di controllo……..100
3.3.3 I profili organizzativi del settore balneare……100

3.3.4 L'inquadramento giuridico……...101
3.4 Gli studi di settore secondo gli imprenditori balneari. Interviste…103
3.4.1 Primo Scenario……..105
3.4.2 Secondo Scenario……..106
3.4.3 Osservazioni……..106

CONCLUSIONI ……..109

ALLEGATI ……..117

BIBLIOGRAFIA E FONTI NORMATIVE ……..131

RINGRAZIAMENTI

Per la seconda volta, dopo circa tre anni, sono arrivato a questo momento: scrivere i ringraziamenti per la mia tesi di laurea. In primo luogo ringrazio mio padre e mia madre per aver sempre avuto fiducia in me e nelle mie capacità, per avermi incoraggiato e sostenuto nelle mie scelte e per avermi permesso, anche con il loro sostegno economico, di completare questo ciclo di studi e di raggiungere questo traguardo: traguardo che segna la fine di un percorso e sicuramente l'inizio di qualcosa di nuovo e stimolante. Un grazie speciale va a mia sorella Emanuela che mi è stata di grande supporto ed aiuto, con molta pazienza, nella redazione della tesi. Ringrazio in modo speciale il mio relatore, Prof. Fabio Marchetti, docente di Diritto Tributario, con il quale ho sostenuto ben tre esami durante tutto il mio percorso di studi. Un docente brillante, che mi ha seguito con costanza ed entusiasmo, disponibilità e cortesia, ascoltando le mie idee e dimostrando interesse per questo lavoro; un esempio per chiunque desideri intraprendere una carriera universitaria e professionale. Ringrazio, inoltre, la Prof.ssa Mirella Pellegrini per la preziosa disponibilità e collaborazione dimostratami. Doveroso, inoltre, il ringraziamento agli imprenditori balneari e ai Presidenti delle associazioni di categoria che si sono resi molto cordiali e disponibili all'intervista: grazie a Mauro Gnazzo, Presidente dell'associazione "*Vivere il Mare*"; grazie ad Alberto Barlotti, Presidente dei "*Lidi*" e grazie a Michele Mucciolo, Vice-Presidente del "*Consorzio dei Lidi di Paestum*", e a tutti coloro che hanno prestato il loro aiuto e la loro assistenza nella realizzazione di questo lavoro. Ringrazio infine il dott. Raffaele Ardito, che nel lontano 2008 mi guidò nella scelta di questo percorso di studi che ora volge al termine, e tutti cloro che mi sono stati vicini, in momenti diversi e in vari modi nel raggiungimento di questo traguardo: Pasquale, Antonio ed Antonella, Maurizio ed Annarita, Massimo e Bruna. Ringrazio tutte le persone del laboratorio dove ho svolto la tesi, Mimmo, Michele, Vittorio che quotidianamente mi hanno "*sopportato*" ed hanno permesso la stampa del lavoro. Un ultimo particolare pensiero a mio padre e a tutte le sue "*prediche*", poi dimostratesi ottime "*lezioni di vita*" e consigli utili su come affrontare le difficoltà che sono state e sempre saranno presenti nel mio cammino di vita.

Grazie.

INTRODUZIONE

Questo saggio di laurea, frutto dello studio di una disciplina caratterizzante il corso di laurea specialistica in Economia e Direzione delle Imprese, Diritto Tributario, ha focalizzato l'attenzione sull'importanza degli studi di settore come metodo di accertamento e della loro applicazione sulle attività balneari. Dapprima, solo oggetto di studio per "*gli addetti ai lavori*", gli studi di settore, a partire dal *1998*, hanno interessato concretamente alcune categorie economiche, iniziando a coinvolgere in maniera sempre più diretta moltissimi contribuenti. Gli studi di settore sono uno strumento realizzato per permettere all'Amministrazione Finanziaria di rideterminare induttivamente i ricavi e/o i compensi dichiarati dai contribuenti quando questi appaiono inverosimili (*a prescindere dalla regolare tenuta della contabilità*).È sembrato necessario, innanzitutto, analizzare i principi generali e l'origine storica dell'accertamento tributario per poi concentrarsi sull'accertamento induttivo e sulla sua applicazione nel settore turistico – balneare. Nel primo capitolo si delinea il quadro normativo di riferimento anche alla luce dei recenti cambiamenti e, successivamente, i vari metodi di accertamento, analizzandone il loro funzionamento ed evidenziando possibili somiglianze, differenze ed evoluzioni future. Il capitolo termina definendo il concetto di elusione ed evasione fiscale, inquadrando lo studio di settore come strumento atto alla lotta contro l'evasione. Il secondo capitolo illustra gli studi di settore quale strumento presuntivo di determinazione dei ricavi e dei compensi; essi tengono conto delle "*caratteristiche territoriali*"[1] in cui opera l'azienda: i fattori che si riferiscono, direttamente o indirettamente, alla realtà territoriale. Si pone l'attenzione: sulla fonte normativa degli studi di settore, che va ricercata negli articoli *62-bis e 62-sexies del D.p.r. 30 agosto 1993, n. 427*; sui soggetti interessati e sulle modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede d'accertamento; sulle cause di esclusione e di inapplicabilità degli studi; sulla natura presuntiva degli studi di settore e sulle possibili conseguenze derivanti dall'inquadramento degli stessi nella categoria di presunzioni semplici o delle presunzioni legali, richiamando gli articoli *2727, 2728 e 2729* del codice civile; su *GERICO*, il prodotto software che permette di determinare i ricavi e i compensi presunti; ed infine sull'importanza del contraddittorio con il contribuente. Il terzo capitolo tratta dell'importanza del turismo in Italia ponendo l'attenzione sul settore

[1]Possono incidere notevolmente sulle capacità della singola azienda di produrre ricavi e, pertanto, devono essere attentamente valutati.

turistico- balneare. Successivamente, in seguito alle sentenze n. *26635, 26636, 26637 e 26638* della Corte di Cassazione, sarà spiegata la "*differenza*" tra studi di settore come componente dell'accertamento tributario, e studi di settore come semplice ausilio dell'accertamento ai fini solo dell'individuazione dei contribuenti da sottoporre a controllo. Il presente lavoro, come detto in precedenza, pone l'attenzione sull'inquadramento delle attività balneari negli studi di settore ed è stato possibile grazie ad una serie di interviste svolte, sia ad imprenditori balneari, sia ad esponenti di associazioni di categoria che si sono resi disponibili. Da queste interviste sono emersi due scenari, uno dei quali da ritenersi abbastanza "*estremista*", ma comunque entrambi interessanti e meritevoli di attenzione e studio.

Capitolo 1: L'accertamento tributario

1.1 Premessa

L'accertamento tributario è il procedimento di controllo con cui l'amministrazione finanziaria, coadiuvata dalla Guardia di Finanza, verifica la corretta applicazione delle norme tributarie da parte dei contribuenti, al fine di recuperare le somme che risultano oggetto di evasione. Ma cosa vuol dire: "*Accertamento Tributario*"?Non esiste, in dottrina, una definizione normativa di "*accertamento tributario*"; con tale locuzione si vuole, infatti, indicare un complesso di attività e di atti uniti dal comune nesso funzionale della ricognizione amministrativa ed autoritativa del tributo effettivamente dovuto dal contribuente, in base alla rispettiva capacità contributiva maturata. In base all'art. *23* della Costituzione: "*Nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*", pertanto, le leggi tributarie disciplinano compiutamente i presupposti, la misura, i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria. Come ogni anno, il *31* dicembre rappresenta per l'Agenzia delle Entrate il termine ultimo per gli accertamenti sulle annualità precedenti, che altrimenti andrebbero in prescrizione[2]. L'attività di accertamento delle imposte da parte degli uffici finanziari ha carattere meramente eventuale, essendo prevista nel nostro sistema l'autoliquidazione[3] dei tributi più importanti da parte del contribuente stesso, tramite l'istituto della dichiarazione. *Gli Uffici delle imposte controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi […], provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie […]*[4]. Si tratta di una tipica attività amministrativa, il cui fine è indicato dall'art. *53* Costituzione: "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è*

[2] Ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972, l'avviso di accertamento relativo alle imposte sui redditi e all'Iva deve essere notificato entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. In caso di omessa dichiarazione, sia per le imposte sui redditi che per l'Iva, il termine coincide con il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione sarebbe dovuta essere presentata.

[3] In Italia, il sistema fiscale si basa essenzialmente sull'autodeterminazione delle imposte da parte dei privati (operazione definita anche come "*autoliquidazione*" o "*autotassazione*"): il calcolo e il pagamento delle imposte importanti e rilevanti è demandato ai contribuenti, mentre rimangono all'amministrazione finanziaria soprattutto funzioni di coordinamento, di recupero d'imposta evasa e di irrogazione delle sanzioni.

[4] D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 31.

informato a criteri di progressività". All'Ufficio non è data alcuna possibilità di scelte discrezionali: non deve decidere se emettere l'atto, che contenuto dargli, ecc., perché è tutto predeterminato dalla legge. Se anche riscontrassimo esercizio di discrezionalità dei soggetti da sottoporre a controllo o sulle modalità di indagine, è comunque certo che, una volta effettuato il controllo, e constatato che si è verificato un presupposto d'imposta ed è stato violato l'obbligo di dichiarazione, l'Amministrazione Finanziaria non ha alcuna discrezionalità, né in ordine dell'*an*, né in ordine al contenuto del provvedimento da emanare[5].Una più ampia visione dell'avviso di accertamento definisce la funzione dello stesso non solo volta alla determinazione del reddito da sottoporre ad imposta ma, addirittura, rivolta ad evitare fenomeni dannosi per l'economia nazionale, come l'evasione o l'elusione d'imposta. La strategia adottata dal legislatore nella lotta contro l'evasione è verso una sempre più accentuata responsabilizzazione del contribuente. La previsione in capo al contribuente di presentare nei modi e nei tempi previsti la propria dichiarazione con cui comunica all'amministrazione finanziaria la consistenza della propria base imponibile appare come un atto interlocutorio tra fisco e contribuente, volto, in caso di inadempimento, ad avviare eventualmente una fase di accertamento tributario. In sintesi, l'accertamento tributario si definisce come un procedimento[6] che si apre con la presentazione della dichiarazione fiscale, prosegue con l'esercizio dei poteri istruttori amministrativi e si conclude con il classico atto di accertamento in rettifica cui è attribuita, ovviamente, la natura di provvedimento amministrativo[7].

1.2 Quadro storico sull'evoluzione dell'accertamento tributario

Un breve esame dell'evoluzione storico-legislativa che accompagna l'accertamento tributario è necessario per consentire di cogliere gli aspetti peculiari che hanno caratterizzato il nostro sistema tributario. Tutto questo *excursus storico* è contraddistinto da un problema costante: l'evasione fiscale e la perequazione esistente nella distribuzione dei carichi tributari. In questo contesto la dottrina tentò di dare soluzione agli evidenti problemi teorizzando il primato della legge, intervenendo sul sistema di accertamento tributario – fondato sulla dichiarazione del contribuente. L'attuale assetto normativo che il legislatore ha dato al nostro ordinamento tributario, è frutto di quei passaggi "*naturali*" e "*necessari*" che caratterizzano l'evoluzione storica di qualsiasi disciplina. Gli studi di diritto tributario, sin dalla loro origine, si caratterizzano per la centralità della posizione che essi attribuiscono al tema dell'accertamento. Determinare l'evoluzione storica - giuridica dell'accertamento tributario, è problema molto complesso, sia per le origini sottese che di volta in volta

[5] F. Tesauro, Istituzioni di Diritto Tributario, Torino, 2011.
[6] Quando si fa riferimento al concetto di procedimento di accertamento si deve tener presente che non può essere attribuito ad esso uno schema fisso e predeterminato di sequenze di atti attraverso le quali lo Stato acquisisce le somme che gli sono dovute.
[7] N. Pollari, Manuale di Diritto Tributario, Roma, 2014.

ne hanno caratterizzato lo sviluppo, sia perché ci troviamo dinanzi ad una disciplina "*recente*", la cui normativa è influenzata dagli orientamenti politici dello Stato[8].*L'accertamento, nella concezione comune indica un complesso di atti posti in essere dall'amministrazione per assicurare la corretta attuazione delle norme impositive*. Gli oltre centocinquant'anni trascorsi dall'Unificazione dell'Italia hanno creato l'occasione per ripercorrere la storia dell'ordinamento tributario dall'Unità ad oggi; una storia che si estende dal *1861* fino al *2014*. Si avrà pertanto modo di ammirare come l'ordinamento tributario, e nel nostro caso specifico, l'accertamento tributario si sia evoluto nel corso della storia. Per affrontare i problemi e soddisfare le esigenze che incombevano agli inizi dell'unità d'Italia, il legislatore intervenne sul sistema di accertamento, fondato sulla dichiarazione del contribuente, teorizzando il primato della legge, la centralità della norma impositiva, e il principio della dichiarazione, ma il sistema dell'applicazione dei tributi andava inevitabilmente a spostarsi sull'amministrazione, formando forme paracatastali di tassazione. Gli anni trenta furono anni importanti per l'affermarsi degli studi scientifici del diritto tributario[9]. Con il *R.D. del 17 settembre del 1931 n.1608*[10], la dichiarazione dei redditi viene fatta oggetto di una puntuale disciplina. Per la prima volta si dispongono sanzioni penali per l'inosservanza del relativo obbligo, conferendo maggiori poteri all'amministrazione finanziaria, legittimata ad effettuare vere e proprie ispezioni fiscali, con l'obbligo, però, di motivare l'eventuale difformità del contribuente. Con l'avvento del fascismo si prospettò la soluzione al sistema tributario dello Stato che presentava notevoli carenze nell'applicazione; il *D.L. del 7 agosto 1936, n.1639*[11], infatti, lasciò formalmente in piedi il sistema dell'accertamento mediante denunzia verificata[12] ma innovò la struttura organizzativa dell'amministrazione finanziaria. La conseguenza fu l'eliminazione delle basi di accertamento del reddito effettivo ed una nuova organizzazione dell'amministrazione finanziaria, tale da consentirle di accertare periodicamente il reddito presumibilmente percepito in una situazione ordinaria. Con il progresso dell'economia e con il nascere delle società di capitali il quadro tributario diventava sempre più distorto e complesso. Vi era l'esigenza di una riforma che chiarisse la posizione delle società di capitali e che mettesse in luce l'importanza della ripartizione tra soggetti tassabili o meno in base al bilancio. Questa situazione di "*stand-by*" normativa permase per anni, fino a quando non si riaccese l'interesse per la scienza del diritto tributario e tema centrale dell'intera disciplina,

[8]RUSSO, Manuale di diritto tributario, Milano, 1999.
[9]La Rosa, Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento, in Riv. Dir. Fin., 1981.
[10]Approvazione del Testo delle disposizioni riguardanti la dichiarazione dei redditi e le sanzioni in materia di imposte dirette.
[11]Convertito il 7 giugno del 1937, n.1016.
[12]Espressione dello "*Stato liberale*".

divenne l'accertamento tributario. La "*Relazione Bima e Silvestri*"[13] ha dedicato molte pagine alle esigenze della società italiana e all'accertamento in generale cercando una soluzione all'ammodernamento del sistema tributario italiano a all'instaurazione di corretti rapporti tra fisco e contribuente. "*[…] Attualmente, l'amministrazione finanziaria fa largo uso del cosiddetto "accertamento sintetico" (o "induttivo" o "cautelativo"): circostanza questa, che esaspera i contribuenti riducendoli a maldisposta controparte nei rapporti con l'amministrazione stessa. […].D'altra parte se proprio l'accertamento induttivo va mantenuto – rispondendo esso ad una funzione di necessaria reazione e di arginamento nei confronti del diffuso fenomeno dell'evasione- è altrettanto vero che il successo della riforma tributaria è legato soprattutto al modo come essa saprà affrontare e risolvere proprio la delicata problematica di tale tipo di accertamento […]".*Carattere distintivo dell'accertamento induttivo deve essere la "*eccezionalità*" del ricorso a tale strumento il che in definita significa che ad esso il fisco dovrà ricorrere soltanto dopo aver seriamente tentato tutti i mezzi di indagine disposti in via ordinaria dalla legge[14]per la determinazione della giusta misura dell'importo tassabile. Con il *D.p.r. 26 ottobre 1972 n.633*[15] il legislatore mette in evidenza le linee sostanziali, il procedimento e la funzione dell'accertamento, e ne chiarisce la natura giuridica e gli effetti. L'aumento del numero di contribuenti da gestire e la conseguente esigenza di rinunciare all'accertamento generalizzato hanno condotto, da un lato, alla selettività degli accertamenti e, dall'altro, ne hanno evidenziato la funzione di controllo. Con il *D.p.r. 29 settembre 1973 n.600*, con il *Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 462*[16] e infine con la *Legge 27 luglio 2000 n. 212*,"*Disposizioni in materia dei diritti del contribuente*", si definiscono le origini dello studio dell'accertamento tributario fino a tempi relativamente recenti dove, in tale nuova prospettiva, l'esistenza di norme sempre più articolate e complesse ha determinato un ampliamento della nozione di accertamento fino a ricomprendervi l'intera attività che inizia con la verifica del supposto di imposta, su iniziativa del privato.

1.3 Natura dell'accertamento

L'evoluzione del sistema tributario italiano ha fatto si che accertamenti più o meno standardizzati, basate sulle presunzioni, dessero la possibilità di dare una risposta soddisfacente in materia di verifica fiscale. Il concetto di "*presunzione*", nel diritto tributario, non ha una connotazione propria; occorre pertanto avere riguardo a quanto

[13]*VI* Commissione Permanente (Finanza e Tesoro), in delega al Governo per la riforma tributaria, testo e relazioni parlamentari, Foro Italiano, Perugia, 1971.
[14]Accertamento analitico.
[15]Integralmente modificato dal D.p.r. 29 gennaio 1979, n.24.
[16]Unificazione ai fini fiscali e contributivi delle procedure di liquidazione, riscossione e accertamento, a norma dell'articolo 3, comma 134, lettera b, della legge 23 dicembre 1996, n.662.

dispone la disciplina civilistica[17]. L'articolo *2727* del codice civile si fa carico di stabilire la definizione di presunzione: "*le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato*". La norma individua l'alternativa tra la legge (per le presunzioni legali) o il giudice (per le presunzioni semplici) quali autori dell'inferenza. L'articolo *2728* del codice civile afferma che "*le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite. Contro le presunzioni sul fondamento delle quali la legge dichiara nulli certi atti o non ammette l'azione in giudizio non può essere data prova contraria, salvo che questa sia consentita dalla legge stessa*". Le presunzioni legali possono essere assolute (*iuris et de iure*) nel caso non ammettono prova contraria, ovvero relative (*iuris tantum*) qualora consenta una prova avversa al ragionamento compiuto e, di conseguenza, ha l'effetto di determinare un'inversione dell'onere della prova. Nel diritto tributario, la Corte Costituzionale ha più volte affermato l'illegittimità di talune presunzioni assolute in quanto lesive del diritto di difesa, assicurato dall'articolo *24* della Costituzione[18], poiché impediscono, al contribuente, di provare determinate situazioni relative alla propria capacità contributiva[19]. L'orientamento giurisprudenziale preponderante ha stabilito che il giudice può far discendere il proprio convincimento esclusivamente da presunzioni semplici; l'articolo *2729* del codice civile recita: "*Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti*[20] *[...]"*. L'accertamento tributario, alla quale appartengono tutti quegli atti che hanno per oggetto la determinazione della base imponibile e dell'imposta, costituisce la prima fase dell'attuazione delle norme tributarie. La seconda di queste fasi è rappresentata dalla riscossione, alla quale appartengono tutti quegli atti che hanno per oggetto la realizzazione del prelievo tributario. Per la presunzione semplice (*cioè quelle non stabilite dalla legge*) i fatti sui quali la stessa si fonda devono essere provati in giudizio ed il relativo onere grava su colui che intende trarne vantaggio (*ossia l'ufficio dell'amministrazione finanziaria, nel rapporto tributario*).È utile sottolineare che, nella normativa tributaria, esistono, per le presunzioni semplici, due deroghe. In presenza di violazioni particolarmente gravi[21], dove viene infatti consentito all'ufficio dell'amministrazione finanziaria di effettuare la rettifica anche sulla base di presunzioni semplici sprovviste dei necessari caratteri di gravità, precisione e concordanza: in questo caso si parla di "*presunzioni semplicissime*". Dal punto di vista dottrinale sono sostenute due teorie sulla natura

[17]Artt. 2727, 2728 e 2729 del codice civile.

[18]*Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi […].*

[19]Sentenza n.144 del 4 aprile 2005; sentenza n. 225 del 6 giugno 2005.

[20]Le tre qualità richieste dalla norma, gravità, presunzione e concordanza, si possono tranquillamente definire obsolete: le stesse, infatti, sono state recepite nel nostro codice civile dall'articolo 1353 del *Code Napolèon* ,e riflettono, più che altro, il linguaggio di quei tempi.

[21]Art. 39, comma 2, del D.p.r. 600/1973 e art. 55 del D.p.r. 633/1972, per gli accertamenti induttivi, e art. 41 comma 2 del D.p.r. 600/1973, per l'ipotesi di omessa dichiarazione.

giuridica dell'avviso di accertamento: *una teoria dichiarativa* ed *una teoria costitutiva*. Secondo la teoria dichiarativa, il presupposto d'imposta è elemento necessario e sufficiente per il pagamento dell'imposta da parte del soggetto passivo e quindi il fisco ha un diritto immediato di credito per il solo fatto che il soggetto ha realizzato la fattispecie che determina il sorgere del tributo. Di altro avviso è invece la teoria costitutiva[22]: secondo quest'ultima, infatti, il presupposto d'imposta di per sé non da diritto alla riscossione del tributo, se difatti quest'ultimo non è accompagnato dalla dichiarazione dei redditi o dall'atto impositivo[23], che ha quindi un valore costitutivo[24]. A partire dagli anni novanta la contrapposizione tra "*teorie dichiarativiste*" e "*teorie costitutiviste*" si è andata attenuando; oggi, infatti, il problema centrale della materia tributaria non è più quello della fonte dell'obbligazione tributaria, e della natura dichiarativa o costitutiva degli atti impositivi, quanto piuttosto quello *dell'equilibrio tra autoritatività dell'azione impositiva e pariteticità del rapporto obbligatorio*. L'avviso di accertamento è un provvedimento autoritativo, con effetti sfavorevoli per il destinatario. È perciò errato qualsiasi orientamento che lo qualifica come "*provocatio ad opponendum*" al processo – come se fosse l'atto iniziale del processo – minimizzando il contenuto dell'obbligo di motivazione ed affermando che l'avviso di accertamento può limitarsi ad indicare gli elementi essenziali della pretesa tributaria. Va sottolineato che, l'avviso di accertamento è un provvedimento amministrativo, con effetti vincolanti[25]. Affinché l'avviso di accertamento sia valido e non illegittimo, lo "*Statuto dei diritti del contribuente*"[26] impone all'Amministrazione Finanziaria che lo stesso sia motivato nelle ragioni giuridiche e nei presupposti di fatto che lo ha determinato oltre a notificarlo al contribuente presso il suo domicilio fiscale.

1.3.1 Procedimento amministrativo e Procedimento Tributario: Legge n. 241/1990

Il diritto tributario era in origine parte indifferenziata del diritto amministrativo, solo successivamente ha acquistato maggiore autonomia[27]. L'avviso di accertamento rientra nella disciplina generale prevista dalla *L. 241/1990*, relativamente agli atti e provvedimenti amministrativi. I provvedimenti amministrativi sono generalmente

[22]Le teorie costitutive nacquero quando l'intervento dell'amministrazione nell'applicazione del tributo era pressoché generalizzato ed il contribuente non pagava spontaneamente ma previo invito degli uffici. Anche se le teorie costitutive avessero come punto di comunione il fatto che l'obbligazione tributaria nascesse con l'atto dell'amministrazione finanziaria esse divergono per quel che riguardava l'atto da cui nasceva l'obbligazione tributaria. Vi era infatti chi, come Allorio, riteneva si trattasse dell'avviso di accertamento o della dichiarazione, mentre Berlini riteneva fosse il ruolo o l'ingiunzione.

[23] Avviso di accertamento.

[24]R. Lupi, Lezioni di diritto tributario, Milano, 1992.

[25]F. Tesauro, Istituzioni di Diritto Tributario, Torino, 2011.

[26]Legge 2000/212 art. 7.

[27]Russo, Manuale di diritto tributario, Milano, 1999.

discrezionali, nel senso che sono frutto della scelta tra interessi diversi. *La legge n. 241/1990* ha rafforzato la concezione del procedimento tributario come "*species"*del procedimento amministrativo, sia pure con taluni limiti, primi tra tutti quelli indicati dall'articolo *13*, secondo cui "*le disposizioni relative alla partecipazione al procedimento amministrativo (capo II, artt. 7-12) non si applicano ai procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano*". Nel diritto amministrativo, quando si parla di "*procedimento*" si pensa immediatamente ad una sequenza predeterminata e concatenata di atti amministrativi, che ha inizio con un atto tipico e che termina, poi, con l'adozione di un provvedimento espresso ed altrettanto tipico[28]. L'accertamento tributario differisce dall'ordinario accertamento amministrativo, che è generalmente discrezionale, in quanto ha carattere vincolato. L'unica discrezionalità può riguardare la scelta dei contribuenti da sottoporre a verifica, ma non l'emanazione del provvedimento se ne ricorrono i presupposti. A differenza dei controlli amministrativi di legittimità su singoli atti, l'attività di controllo tributario si riferisce a controlli sul comportamento complessivo del contribuente nell'adempimento degli obblighi ad esso imposti. L'entrata in vigore della *Legge 241/1990* ha reso evidente che la "*procedimentalizzazione*" dell'azione impositiva costituisce una garanzia per il contribuente e che la partecipazione del contribuente alle procedure tributarie ed il rinnovato interesse per il contraddittorio possono offrire proficue forme di gestione del rapporto tributario stesso[29].Nel *2000* lo *Statuto dei diritti del contribuente*[30]è stato emanato espressamente in attuazione non solo degli *artt. 23 e 53*, ma, anche degli *artt. 3 e 97 Cost.*, e quindi in una prospettiva che rafforza la connotazione amministrativistica dell'azione impositiva. La *Legge n. 241/1990* è stata modificata dalla *novella 11 febbraio 2005 n.15* e, trasformata in una legge generale sull'azione amministrativa. La recente valorizzazione dei profili consensualistici nel rapporto fisco-contribuenti, è risultata pressoché contestuale alla analoga vicenda dei rapporti fra pubblica amministrazione e cittadini, ed è stata riassorbita nella logica dell'azione amministrativa. Certo è che la tesi che riconduce il procedimento tributario al procedimento amministrativo, e che riconosce la "*natura provvedimentale*" dell'accertamento tributario, del provvedimento sanzionatorio, del ruolo e degli atti impositivi è assolutamente prevalente.

1.4 Il contenuto dell'accertamento tributario

Nel contenuto dell'avviso di accertamento possiamo distinguere due parti: la "*motivazione*" e la "*parte dispositiva*"[31]. La motivazione contiene l'indicazione dei

[28] N. Pollari, Manuale di Diritto Tributario, Roma, 2014.

[29]Procedimento amministrativo e procedimento tributario: le prospettive di revisione della legge n. 241/1990, Relazione del dott. Lorenzo del Federico, 2003.

[30]Legge n. 212 del 27 luglio 2000.

[31]La giurisprudenza ha precisato che detti elementi conoscitivi devono essere forniti tempestivamente all'interessato. Inoltre gli stessi debbono avere quel grado di determinatezza ed

presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche per le quali l'avviso è emanato. L'*art. 7 della legge 212/2000* recita: " *1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 delle legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama. 2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale 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. 3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria. 4. […]*".Si applica anche agli atti dell'amministrazione finanziaria, tra cui l'avviso di accertamento, *l'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241*, ove è stabilito, con formula di portata generale, che ogni provvedimento amministrativo deve essere motivato indicando "*i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria*"[32]. Nelle singole leggi d'imposta vi sono specifiche disposizioni sulla motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria: vere e proprie disposizioni *ad hoc* che ribadiscono l'obbligo di motivazione. Per le imposte sui redditi, nell'avviso di accertamento, si richiede il "*distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie*" e "*la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni*"[33]. Per gli avvisi in materia di Iva, l'avviso, oltre ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche deve "*indicare specificamente, a pena di nullità, gli errori, le omissioni e le false o inattese indicazioni su cui è fondata le rettifica e i relativi elementi probatori; per le omissioni e inesattezze desunte in via presuntiva devono essere indicati i fatti che danno fondamento alla presunzione*"[34]. Se prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento il contribuente interviene nel procedimento amministrativo esponendo le proprie ragioni, sorge l'obbligo, a carico

---

intelligibilità che permetta al contribuente stesso un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa. Cass. 12 luglio 2006, n.15842.

[32]La motivazione e la "*provocatio ad opponendum*".

[33]D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42.

[34]D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56.

dell'amministrazione finanziaria, della cosiddetta "*motivazione rafforzata*"[35]. È importante sottolineare la disposizione mediante la quale se la motivazione fa riferimento ad 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: si tratta della "*motivazione per relationem*". Solo successivamente all'entrata in vigore della *legge 212/2000*, lo scenario è mutato notevolmente; all'articolo *7 della legge 241/2000* si legge chiaramente: " *[...] Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama*". Nelle singole leggi d'imposta si ammette che l'atto possa non essere allegato, se l'avviso di accertamento ne riproduce il contenuto essenziale[36]. Possono, inoltre, non essere allegati all'avviso di accertamento, tutti gli atti già conosciuti dal contribuente e gli atti che sono immediatamente conoscibili[37]. L'amministrazione finanziaria, che è attrice in senso sostanziale nel processo tributario, deduce i fatti che delimitano l'eventuale giudizio proprio attraverso la motivazione dell'avviso di accertamento, la quale, quindi, delimita il "*thema decidendum*" e, quindi, deve contenere tutti gli elementi che rilevano, prima sul piano sostanziale, al fine di far comprendere al contribuente gli elementi di fatto e di diritto su cui si basa la pretesa dell'amministrazione finanziaria, e in un secondo momento, in sede processuale, per delimitare le questioni attorno alle quali si discuterà e che, se in presenza di presunzioni semplici, dovranno essere provate dalla stessa amministrazione, mentre, se l'accertamento si fonda su presunzioni legali, l'onere si trasferirà sul contribuente, per effetto dell'inversione dell'onere della prova[38].Il difetto di motivazione comporta la nullità dell'avviso di accertamento. In base *all'art. 42 del D.p.r. 600/1973*, la parte dispositiva dell'avviso di accertamento "*deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta*". Solitamente, l'avviso di accertamento statuisce sull'imposta dovuta; ma vi sono anche "*avvisi senza imposta*"[39].Una prima ipotesi di "*avviso senza imposta*" è data dall'accertamento dei redditi delle società di persone; con esso, si ha la determinazione dell'imponibile della società, da imputare poi, pro quota, a ciascun socio, agli effetti dell'imposta dovuta dal socio. Anche l'accertamento "*unitario*" dei redditi delle associazioni professionali vale ai soli fini della successiva determinazione dei redditi degli associati. Un'altra ipotesi è quella degli accertamenti

[35]E' il caso ad esempio degli accertamenti antielusivi *ex art. 37-bis del D.p.r. 600/73*, o degli accertamenti basati sugli studi di settore, che debbono essere obbligatoriamente preceduti dalla fase del contraddittorio anticipato.
[36]D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 art. 42; D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 art. 56.
[37]Cass. 10 agosto 2010, n. 18532.
[38]Niccolini, Considerazioni in merito alla motivazione in funzione della natura giuridica dell'atto di accertamento a seguito di una recente pronuncia della Cassazione, Riv. Dir. Trib., 11/2006, parte seconda.
[39]F. Tesauro, Istituzioni di Diritto Tributario, Torino, 2011.

di redditi per i quali hanno rilievo anche le perdite. (Se ad esempio, una società ha dichiarato una perdita, e l'avviso di accertamento determina una perdita minore di quella dichiarata, un simile avviso non contiene alcuna statuizione sull'imposta).Per ciò che riguarda l'imposta sul valore aggiunto, dall'articolo *56 del D.p.r. 633/1972* un aspetto interessante è dato dalla parte dispositiva dell'avviso di accertamento. Essa, infatti, può contenere non solo una nuova determinazione dell'imposta dovuta ma anche una nuova determinazione dell'imposta detraibile o rimborsabile. La funzione dell'accertamento non è più, come in passato, la determinazione del reddito da sottoporre ad imposta; ora, la sua funzione, si manifesta soprattutto nell'evitare fenomeni dannosi per il fisco e per l'economia nazionale, come quello dell'evasione. La "*dichiarazione"*, pertanto, con la quale il contribuente comunica al fisco la consistenza della base imponibile, appare ora atto interlocutorio tra fisco e contribuente, volto a dare il via a futuri ed eventuali accertamenti tributari, per determinare il maggiore imponibile o la maggiore imposta[40]. L'ufficio, dunque, con la rettifica della dichiarazione, determina in modo autoritativo il *quantum* delle varie "*operazioni*" (imponibili, non imponibili, etc.), calcolando l'imposta dovuta sulle operazioni attive, l'imposta detraibile, e, infine, la somma riscuotibile o rimborsabile. Generalmente, oltre a determinare l'imposta, gli avvisi di accertamento contengono anche l'irrogazione delle sanzioni. *L'articolo 17 del D. Lgs. 472/97* stabilisce che: *"[…] le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità*".

1.4.1 La notifica e la decadenza

La notificazione dell'avviso di accertamento non è solo una procedura attraverso la quale il destinatario viene a conoscenza di tale atto, ma anche e soprattutto la modalità attraverso la quale l'avviso di accertamento stesso viene ad esistenza. " *L'avviso di accertamento non è distinguibile dalla sua notificazione al contribuente; non esiste, se non in quanto è notificato*"[41].L'articolo *60 del D.p.r. 600/1973* dispone che "*la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del c.p.c.*[42]*, con le seguenti modifiche: a) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio delle imposte; b) il messo deve far sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i*

[40]Cfr., Gaffuri, Considerazioni sull'accertamento tributario, in Riv. Dir. Fin., 1981.
[41]Allorio, Diritto processuale tributario, Torino, 1969.
[42]*Art. 137*: la notifica è eseguita mediante consegna della copia al destinatario, presso il domicilio: in caso di consegna a mani proprie, l'atto può essere notificato in qualunque luogo (*138*): l'atto può essere consegnato anche a familiare, ad addetto alla casa, al portiere o al vicino: negli ultimi due casi occorre darne avviso al destinatario con raccomandata (*139*). Se non è possibile a nessuno si deposita presso la casa comunale (*140*).

motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto; b-bis) se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata; c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario; d) è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente dalla dichiarazione annuale ovvero da altro atto comunicato successivamente al competente ufficio imposte a mezzo di lettera raccomandata con avviso di accertamento; e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 c.p.c., in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione; f) le disposizioni contenute negli articoli 142, 143, 146, 150 e 151 del c.p.c. non si applicano".[43]Per le persone giuridiche, la notifica, secondo l'art. *145 c.p.c.*, "*si esegue nella loro sede, mediante consegna di copia dell'atto al rappresentante o alla persone incaricata di ricevere le notificazioni o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa ovvero al portiere dello stabile in cui è la sede. La notificazione può essere eseguita, a norma degli articoli 138, 139 e 141, alla persona fisica che rappresenta l'ente qualora nell'atto da notificare ne sia indicata la qualità e risultino specificati residenza, domicilio e dimora abituale. […] Se la notificazione non può essere eseguita a norma dei commi precedenti, la notificazione alla persona fisica indicata nell'atto, che rappresenta l'ente, può essere seguita anche a norma degli articoli 140 o 143."*.In tema di notifiche alle persone giuridiche, in caso di divergenza tra sede legale e quella effettiva, deve ritenersi correttamente eseguita la notificazione presso la sede legale la cui modificazione non sia iscritta presso il registro delle imprese[44]. "*Nel caso di notifica a persona giuridica, disciplinata dall'art. 145 c.p.c., la consegna dell'atto può essere effettuata nei confronti di qualsiasi soggetto, il quale sia legato alla stessa da un rapporto che, non necessariamente di tipo lavorativo, può derivare dall'incarico anche provvisorio o precario, di ricevere la corrispondenza.[…] Spetta alla società, onde inficiare la notificazione, l'onere di dimostrare l'assenza di legali*

[43]In materia di Iva la notifica è disposta dall'articolo 56 del D.p.r. 633/1972; per le imposte di registro, invece, ci si rifà all'art. 52 del D.p.r. 131/1986; per le successioni e donazioni, gli avvisi sono notificati nei modi stabiliti dall'art. 49 del D. Lgs. 346/1990; in materia di tributi locali, infine, la notifica degli atti di accertamento è disposta dall'art. 1 della legge 296/2006.

[44]Cass. Civ. Sez. *V*, 06 marzo 2013, n.5499.

con il consegnatario. A tal fine, non è sufficiente provare l'insussistenza della qualifica di dipendente, potendo essere addetto anche chi non sia lavoratore subordinato."[45]La notificazione a mezzo di servizio postale si considera fatta nella data della spedizione, non essendovi alcuna previsione di legge ostativa al riguardo, purché mediante consegna a persone abilitate a ricevere il piego. La notifica ai contribuenti residenti all'estero è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o a quello della sede legale etera risultante dal registro delle imprese di cui all'articolo *2188* del codice civile. In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento è effettuata all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati. In caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui all'art. *60 del D.p.r. 600/73 comma 1, lettera) e.* Secondo la Corte di Cassazione, con *sentenza n. 4806 del 03 agosto 1988*, "*una notificazione può dirsi giuridicamente inesistente quando l'atto esce completamente dallo schema legale degli atti di notificazione, ossia quando difettano totalmente gli elementi caratterizzanti che consentono la qualificazione di atto sostanzialmente conforme al modello legale delle notificazioni*". La notificazione di un avviso di accertamento è nulla se non sono state rispettate le disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia o se vi è incertezza assoluta sulla persona a cui è fatta o sulla data[46]. Come già detto, poiché l'atto di imposizione, viene ad esistenza grazie alla notificazione, i vizi di notificazione sono vizi che attengono alla formazione dell'atto. La giurisprudenza, considerando che la notifica avviene con le norme del *c.p.c.*, applica anche alla notificazione dell'avviso di accertamento le norme relative al *c.p.c.* sia in tema di nullità che in tema di sanatoria[47]. La notificazione deve essere effettuata entro il termine previsto dalla legge a pena di decadenza; *l'amministrazione* finanziaria, pertanto, se non notifica l'etto entro quel termine, decade dal potere[48]. Per ciò che riguarda l'imposta sui redditi e l'imposta sul valore aggiunto, l'avviso di accertamento deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il *31* dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione; nei casi di omessa presentazione di dichiarazione, o di presentazione di dichiarazione nulla, il termine scade il *31* dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata[49]. In caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia, *ex Art. 331 cod. pen.*, per uno dei reati tributari previsti dal *D.lgs. 10 marzo 2000, n.74*, i termini per l'accertamento delle imposte sui redditi e

[45]Cass. Civ. Sez. V Ordinanza, 05 settembre 2012, n. 14865.
[46]Articolo 160 c.p.c.
[47]Cass. Sez. un., 5 ottobre 2004, n.19854; Id., 2 luglio 2009, n. 15554.
[48]La decadenza dal potere di accertamento è un vizio che il contribuente ha l'onere di dedurre nel ricorso dinanzi alle commissioni tributarie. Cass. Sez. un., 5 ottobre 2004, n. 19854.
[49]D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43.

dell'Iva previsti dall'art. *43 del D.p.r. 600/1973*, sono raddoppiati; pertanto, l'avviso può essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione e, nel caso di omessa o nulla dichiarazione, entro il 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione sarebbe dovuta essere presentata. Il perfezionamento della notifica degli atti d'imposizione avviene, per il contribuente, con la ricezione dell'avviso di accertamento: da tale data decorre il termine per impugnare.

1.4.2 I vizi e le invalidità

L'avviso di accertamento svolge una funzione essenziale in quanto, in presenza di dichiarazione nulla o inesatta, fa sorgere l'obbligazione tributaria in capo al contribuente. L'avviso è dunque un presupposto necessario per permettere all'amministrazione finanziaria, titolare di poteri autoritativi, di agire nei confronti del contribuente. Per comprendere al meglio le cause di invalidità dell'avviso di accertamento è necessario effettuare una premessa. Il diritto positivo indica che l'avviso di accertamento è retroattivo: esso dà vita ad un debito che doveva già sorgere per effetto della dichiarazione. Non v'è dubbio che il destinatario di un atto d'imposizione ha il diritto, costituzionalmente garantito, di difendersi in giudizio. Se l'atto di imposizione non è impugnato, l'obbligazione statuita dall'atto dell'Amministrazione è da considerare definitivamente stabilita, senza possibilità di rimedi per il contribuente. Detto ciò, la violazione delle regole che disciplinano l'avviso di accertamento lo rendono nullo, annullabile o irregolare. Secondo *l'art. 21-septies, comma 1 della legge 241/1990*, "*è nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge*". Non sempre la violazione di legge rende invalido il provvedimento: *l'art. 21 – octies comma 1 della legge 241/1990*, dopo aver stabilito che è annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza, esclude che sia annullabile "*il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non sarebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*". La norma si applica solo per i provvedimenti vincolati, anche se sono espressioni di discrezionalità tecnica, poiché solo per tali provvedimenti il giudice può verificare se corrispondono a quanto voluto dalla legge: non può farlo per gli atti discrezionali, perché, ovviamente, la legge non ne determina il contenuto. La norma, applicata agli avvisi di accertamento, dispone che non sono invalidanti tutte le violazioni delle norme sul procedimento o sulla forma degli atti impositivi, ma solo quelle che possono aver influito sul contento dell'atto[50]. Secondo quanto disposto

[50]F. Tesauro, Istituzioni di Diritto Tributario, Torino, 2011.

dalla *legge 241/1990*, anche i provvedimenti dell'amministrazione finanziaria sono nulli quando sono violate le norme che disciplinano: a) gli elementi essenziali del provvedimento; b) l'attribuzione delle competenze; c) il giudicato; e negli altri casi espressamente previsti dalla legge[51]. I vizi di un avviso di accertamento possono comportare l'inesistenza del provvedimento impositivo nei casi di mancata notifica (o notifica giuridicamente inesistente) o nel caso di un soggetto inesistente (persona defunta o società cancellata dal registro delle imprese); possono invece comportare la nullità del provvedimento impositivo: a) difetto di motivazione o della parte dispositiva; b) violazione delle norme procedimentali; c) mancata sottoscrizione dell'atto; d) notifica oltre la decadenza ordinaria[52]. In tema di contenzioso tributario, la nullità dell'avviso di accertamento non è rilevabile d'ufficio e la relativa eccezione, se non formulata nel giudizio di primo grado, non è ammissibile qualora venga proposta per la prima volta nelle successive fasi del giudizio[53]. Quando non ricorrono i casi di nullità in senso proprio, previsti dall'art. *21-septies* della *legge 241/1990*, il provvedimento viziato non è nullo, ma annullabile, anche se l'annullabilità non è un concetto esplicitamente previsto, per gli atti amministrativi l'art. *21-octies della legge 241/1990* prevede che ogni atto viziato da violazione di legge è "*annullabile*". I vizi non invalidanti sono mere "*irregolarità*", e pertanto rendono l'avviso di accertamento irregolare[54]. (Ad esempio, l'avviso di accertamento è irregolare se non è osservato *l'art. 7, comma 2 dello Statuto*, in tema di indicazione degli organi cui si può inoltrare richiesta di riesame o ricorso). Se l'ufficio si accorge che un atto già notificato è illegittimo, può annullarlo ed emettere un altro, privo del vizio, contenente la medesima pretesa erariale (c.d. "*Rinnovo di accertamento nullo*"); tale possibilità presenta un limite nel caso in cui il giudicato abbia dichiarato la nullità del primo avviso di accertamento, in tal caso, anche il secondo avviso di accertamento sarà illegittimo se ispirato alla stessa motivazione posta in essere alla base dell'accertamento annullato.

1.5 Controlli formali e controlli sostanziali

La disciplina delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto prevede due posizioni diverse del contribuente e dell'amministrazione finanziaria. Da un lato la figura del "*contribuente*", a cui spetta personalmente definire, attraverso lo strumento dell'autoliquidazione, la misura dell'*an* e del *quantum* dell'obbligazione tributaria e provvedere al conseguente pagamento. In posizione diametralmente opposta vi è

---

[51]Tesauro, L'invalidità dei provvedimenti impositivi, in Boll. Trib., 2005, 1445.

[52]Il provvedimento impositivo è nullo quando è "*viziato da difetto assoluto di attribuzione*", ossia quando è emesso in situazione di "*carenza di potere*"; è il caso, ad esempio, di un avviso di accertamento che abbia per oggetto un tributo inesistente, o emesso da soggetto o organo privo di potestà impositiva.

[53]Cass., 8 settembre 2003, n. 13087; Cass., 5 giugno 2002, n. 8114.

[54]Sono norme poste a favore non del contribuente, ma bensì dell'amministrazione finanziaria.

"*l'Amministrazione Finanziaria*": essa ha il compito di verificare se la dichiarazione del contribuente sia conforme alla legge e se l'imposta sia stata versata correttamente rispetto a quanto riportato nella dichiarazione stessa (*cosiddetti controlli formali*); successivamente gli uffici accerteranno che l'importo stabilito e corrisposto dal contribuente sia effettivamente rispondente alla capacità contributiva dello stesso (*cosiddetto controllo sostanziale*)[55].Dall'art. *31 del D.p.r. 600/1973* si profila immediatamente la funzione di controllo attribuita all'amministrazione; risulta, infatti: "*Gli uffici delle imposte controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie previste nel Titolo V e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente[…]"*[56]. In base alla legge delega della riforma tributaria *n. 852/1971*, all'amministrazione finanziaria era consentito di emettere solamente un unico atto di rettifica per il singolo periodo d'imposta, così come al contribuente veniva richiesto di presentare un'unica dichiarazione per lo stesso periodo ed in relazione al medesimo tributo. Questo principio, successivamente, ha trovato attuazione, seppur con qualche modifica, nell'articolo *43, comma 4, del D.p.r. 600/1973*, secondo il quale viene consentito all'amministrazione finanziaria, solamente in presenza di determinati accadimenti (come ad esempio, la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi) di emettere ulteriori atti impositivi rispetto a quello già emesso. La funzione di controllo, come si vede, si è andata progressivamente accentuando, non soltanto con riferimento alla dichiarazione del contribuente, bensì all'intero suo comportamento, precedente e successivo al verificarsi del presupposto. I controlli che l'Amministrazione può effettuare sulle dichiarazioni presentate dai contribuenti sono di tre livelli, l'uno via via più approfondito dell'altro. Il primo livello di controllo – "*controllo automatizzato o liquidazione della dichiarazione*" - è un semplice controllo aritmetico e di abbinamento di versamenti: in pratica, l'Amministrazione Finanziaria verifica se i conti fatti dal contribuente in dichiarazione presentano o meno errori e se sono stati effettuati i versamenti dovuti. La procedura, regolata dal nuovo articolo *36-bis del D.p.r. 600/1973* è finalizzata al controllo che riguarda tutte le dichiarazioni presentate e quindi, in generale, tutti i contribuenti e tutti i diversi tipi di reddito. Tale procedura deve essere condotta a termine, da parte degli uffici finanziari, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo a quello di riferimento. Il terzo comma dell'art. *36-bis del D.p.r.*

[55] N. Pollari, Manuale di Diritto Tributario, Roma, 2014.

[56] In tali funzioni l'amministrazione finanziaria utilizza i dati risultanti dalle dichiarazioni e relativi allegati, nonché i dati derivanti dall'anagrafe tributaria, dal Servizio Centrale degli ispettori tributari e dai dati acquisiti dagli organi di polizia tributaria.

600/1973 prevede che laddove l'Amministrazione riscontri, in esito alla liquidazione, un risultato diverso rispetto a quello indicato nel modello dichiarativo, essa deve comunicare formalmente tale diverso risultato al contribuente mediante la notifica di un apposito avviso di liquidazione e ciò sia per evitare la reiterazione di errori, sia per consentire la regolarizzazione di eventuali aspetti formali[57]. Il secondo livello di controllo – "*controllo formale*" – è un po' più approfondito; l'amministrazione finanziaria controlla l'esistenza o meno della documentazione che giustifica costi ed eventuali agevolazioni fiscali utilizzata dal contribuente nel calcolo dell'imposta e per i dati da lui esposti in dichiarazione. È un controllo che si applica anche alle dichiarazioni corredate da visto di conformità, per le quali, pur tenendo conto del fatto che la documentazione è stata controllata dall'intermediario per apporre il costo, si procede al controllo per verificare la correttezza del visto rilasciato. In tali casi, l'agenzia delle entrate, oltre a richiedere documenti e chiarimenti al contribuente, dovrà informare anche il responsabile dell'assistenza fiscale o il professionista che ha rilasciato il visto di conformità, in modo che sia assicurata al contribuente l'assistenza tecnica di cui necessita, e all'intermediario la conoscenza dell'avvio di un'attività istruttoria a suo carico. Il terzo ed ultimo livello – "*controllo sostanziale o accertamento*" – va oltre la sola esistenza formale della documentazione e scende nel merito dei contenuti. L'articolo *37 comma 1 del D.p.r. 600/1973* fa riferimento al controllo sostanziale delle dichiarazioni: "*Gli uffici delle imposte procedono, sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministero delle Finanze tenendo anche conto delle loro capacità operative, al controllo delle dichiarazioni e alla individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione […]".* All'inizio dell'anno solare il dipartimento delle finanze concorda dei criteri selettivi sui cui l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza devono sviluppare i controlli dell'anno, vengono quindi indicate specifiche categorie di contribuenti, anche sulla base degli studi di settore. Inoltre, il controllo è detto sostanziale perché va a verificare voce per voce la dichiarazione dei redditi. È utile sottolineare che il secondo e il terzo livello non riguardano tutte le dichiarazioni presentate, ma solo quelle che rispondono a determinati criteri di selezione di anno in anno definiti[58]. Il fatto di aver superato senza intoppi il primo livello, non mette al sicuro il contribuente dai livelli successivi e quindi non lo autorizza a disfarsi della documentazione[59].Al fine di potenziare l'attività di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria, con

[57] N. Pollari, Manuale di Diritto Tributari, Roma, 2014.

[58]L'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale viene emanato dal Ministero delle Finanze *pro tempore*, con cui si individuano, tra le priorità politiche, quelle di cui l'amministrazione finanziaria dovrà tenere conto. L'ultimo anno d indirizzo disponibile, relativo agli anni 2013-2015, è stato firmato in data 24 aprile 2013 e contiene tra le priorità, appunto, il rafforzamento della lotta all'evasione e all'elusione fiscale. A tale proposito, l'Agenzia delle Entrate emana annualmente una circolare (lo stesso fa la Guardia di Finanza) che contiene gli indirizzi operativi cui gli uffici devono attenersi per i controlli da effettuare nell'anno.

[59]La documentazione deve essere conservata dal contribuente fino alla scadenza del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione, salvo proroghe che allungano il periodo.

decreto del *6 settembre 1994*[60], il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha apportato rilevanti integrazioni e modifiche al programma dei controlli sostanziali della Guardia di Finanza e degli uffici, con la previsione di "*verifiche globali di categoria*" (concentrare le verifiche su di un'intera categoria economica, e all'interno di essa sottoporre a controllo tutti i soggetti che vi appartengono, significa specializzare gli organi verificatori nella tipologia di attività oggetto di controllo), consistenti nel controllo della posizione economico-fiscale di tutti i soggetti appartenenti ad intere categorie economiche. Paradossalmente, il contribuente potrebbe essere raggiunto, per lo stesso periodo d'imposta, da ben cinque atti impositivi: a) "*liquidazione della dichiarazione*"; b) "*controllo formale della dichiarazione*"; c) "*accertamento parziale*"; d) "*accertamento ordinario*"; e) "*accertamento integrativo*". A seguito di un esame complessivo della situazione del contribuente, l'ufficio emette un avviso di accertamento "*ordinario*"; vi sono però dei casi in cui è consentito all'amministrazione finanziaria di emettere atti di accertamento cosiddetti "*parziali*", proprio in base al fatto che non presuppongono un esame complessivo del contribuente. Un esempio è rappresentato dalle "*segnalazioni*" provenienti dal Centro Informativo delle imposte dirette, dalla Guardia di Finanza, da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici[61]. In base a tali segnalazioni, l'ufficio può rettificare la dichiarazione accertando un reddito non dichiarato, il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, o la non spettanza di deduzioni, esenzioni o agevolazioni. Alla natura "*parziale*" di tale accertamento si collegano due conseguenze: a) la prima è che resta impregiudicata l'ulteriore eventuale attività istruttoria e la possibilità di emanare un successivo avviso di accertamento anche in base ad elementi già acquisiti dall'ufficio al momento dell'emissione dell'accertamento parziale; b) la seconda è che l'accertamento parziale non richiede la collaborazione del comune. In conclusione, l'attività di controllo, come si vede, assume una configurazione complessa perché non solo è rivolta alla determinazione coattiva dell'imposta, ma si estende fino a ricomprendere un controllo sugli obblighi strumentali, la cui violazione rappresenta fattispecie sintomatica di evasione per l'erario e, come tale, autonomamente sanzionata. La credibilità dei controlli rappresenta la variabile strategica su cui il legislatore può agire più facilmente per garantire una effettività concreta del gettito. La funzione deterrente si esplica sia in funzione del numero di controlli, ma soprattutto in funzione del contenuto, data la necessità di inferire il comportamento dei contribuenti per individuare dove si annidi l'evasione.

[60] Modificata dalla successiva circolare n. 172/E del 23 settembre 1994.
[61] D.p.r. 29 settembre 1973, art. 41-bis.

1.5.1 Segue. La fase istruttoria

È utile ricordare ch il procedimento di accertamento in materie di imposte sui redditi è disciplinato dall' art. *31 e segg. del D.p.r. 600/1973*; esso è imperniato sulla dichiarazione e prevede un'attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria al fine di verificare la veridicità dei dati dichiarati o, in caso di omessa dichiarazione, di ricostruire il reddito da assoggettare a tassazione. Il tema dell'istruttoria tributaria, intesa come attività amministrativa, non ha nulla a che vedere o spartire con l'istruttoria cosiddetta secondaria, cioè l'istruttoria processuale, che riguarda il diverso problema dell'acquisizione delle prove nel processo tributario, generato dall'eventuale impugnazione di un atto dell'Amministrazione Finanziaria. Detta attività istruttoria è volta ad acquisire i fatti rilevanti ai fini dell'esercizio della funzione impositiva, cioè dell'emissione di un eventuale atto di imposizione (o anche di un accertamento di ufficio o di un accertamento in rettifica). L'istruttoria tributaria implica l'esigenza nell'attribuire all'Amministrazione Finanziaria poteri di intervento e di indagine finalizzati all'acquisizione di fatti rilevanti ai fini dell'imposizione. È necessario che l'attività istruttoria sia regolata necessariamente dal *principio di legalità*, il cui corollario è la tassatività dei poteri istruttori. In altri termini, non è pensabile che l'Amministrazione eserciti poteri che siano difformi dal loro modello legale, cioè da come sono disciplinati dalla legge. Nella fase istruttoria vengono individuate e raccolte le prove su cui basare l'eventuale atto di accertamento[62] mediante l'esercizio di poteri istruttori specificamente disciplinati ed attribuiti dalla legge[63], che si dedica particolare attenzione anche alle modalità operative, prevedendo tempi, modi di esercizio dell'attività conoscitiva, l'obbligo di redigere appositi processi verbali giornalieri e processi verbali di constatazione, ecc, tali poteri possono essere esercitati non solo dall'Agenzia delle Entrate, ma anche dalla Guardia di Finanza. L'istruttoria è di certo una fase articolata e complessa, non solo per la molteplicità e l'invasività dei poteri istruttori, ma anche per la varietà delle situazioni soggettive dell'amministrazione finanziaria e dei privati coinvolti, talvolta anche terzi non direttamente interessati all'attuazione del prelievo. L'istruttoria può essere eseguita: a) all'interno dell'ufficio mediante l'analisi degli elementi di cui lo stesso dispone o delle notizie acquisite mediante questionari o inviti di comparizione; b) presso il contribuente tramite accessi, ispezioni o verifiche. A tutela della regolarità ed imparzialità delle operazioni di verifica fiscale, il legislatore dello Statuto ha previsto, in favore del contribuente verificato, uno speciale diritto di interpello nei confronti della figura istituzionale "*super partes*" rappresentata dal *Garante del Contribuente*[64]. Presso ogni Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate è istituito il Garante del Contribuente, che è un organo collegiale, formato da tre membri, scelti

[62] Che ha "*natura provvedimentale*".
[63] Vedi ad es. Art. 32 ss., D.p.r. n. 600/1973; art. 51 ss., D.p.r. n. 633/1972.
[64] Art. 13 comma 6,7 e 9 della legge 212/2000.

e nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale, all'interno di alcune categorie particolarmente qualificate (magistrati, professori universitari, dirigenti dell'amministrazione finanziaria, ufficiali della Guardia di Finanza). Il Garante è autonomo rispetto all'amministrazione ed ha il compito di tutelare il contribuente "*che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione*". Non si tratta di un organo con poteri autoritativi: al fine di espletare la sua funzione di persuasione morale può richiedere chiarimenti o documenti agli uffici competenti, può accedere presso gli uffici finanziari e controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione del contribuente. A seguito della fase istruttoria si possono verificare due ipotesi: a) nella prima ipotesi, il controllo rileva la certezza dei dati dichiarati e ciò determina l'arresto del procedimento; b) nella seconda ipotesi, il controllo rileva l'infedeltà della dichiarazione o, in caso di omessa presentazione di quest'ultima, la prova della sussistenza di un reddito da recuperare a tassazione. in questa seconda ipotesi, il procedimento si chiude con un avviso di accertamento con il quale si determina la base imponibile e si liquida l'imposta che verrà iscritta a ruolo ai fini della riscossione. Nella fase istruttoria si acquisiscono e si valutano i singoli dati rilevanti per l'emanazione dell'avviso di accertamento.

1.5.2 Accesso, ispezioni e verifiche

Il controllo sostanziale delle dichiarazioni è svolto, come detto, dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza[65].*Accessi, ispezioni e verifiche.* L'accesso consiste nel potere di entrare nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali e di soffermarvisi al fine di acquisire elementi di prova utili per l'accertamento e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni[66]. L'art. *14 della Costituzione* dispone che il domicilio è inviolabile, ma ammette che vi si possono eseguire ispezioni, perquisizioni e sequestri se non "*nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale*". È poi prevista una riserva di legge: gli accertamenti e le ispezioni sono ammessi per fini fiscali (ed altri), ma devono essere regolati da "*leggi speciali*". Gli accessi fiscali sono disciplinati dall'art. *52 del D.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633*, relativo all'Iva, richiamato dall'art. *33 del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600*, ai fini delle imposte sui redditi. Il potere di accesso è disciplinato differentemente a seconda

[65]Ai fini delle imposte sui redditi, la disciplina dei poteri di indagine e controllo è contenuta negli articoli da 31 a 45 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600; in tema di imposta di registro si applica il d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, art. 53-bis, inserito dall'art. 35, comma 24, del D.l. 4 luglio 2006, n.223, conv. con L. 4 agosto 2006, n. 248; per l'Iva valgono le norme contenute negli artt. 51 e 52 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.

[66]V. Circ. Min. 15 ottobre 1981, n.1. (Istruzioni per l'esecuzione delle verifiche al Comando Generale della Guardia di Finanza); Santamaria T., Le ispezioni tributarie, Milano, 1993.

che venga eseguito in locali destinati all'esercizio di attività commerciali (o agricole), in locali destinati all'esercizio di arti o professioni o in locali aventi altra destinazione[67]. La previa autorizzazione motivata del Capo dell'Ufficio Finanziario, ovvero il "*foglio di servizio*" del Comandante del reparto operativo competente della Guardia di Finanza, è sufficiente per l'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole. Maggiori cautele sono invece richieste per l'accesso presso gli studi professionali[68], richiedendo oltre alla preventiva autorizzazione anche la presenza del professionista. Non è sufficiente che il personale presente nello studio si dichiari delegato a rappresentare il professionista assente: è necessario, per contro, che venga chiesta l'esibizione della delega, nonché la sua acquisizione in copia autentica, agli atti del controllo per evitare successive quanto probabili contestazioni[69]. In conclusione, l'accesso in assenza del professionista o di un suo delegato, se effettuato, comporta la nullità del successivo atto impositivo[70]. Prima dell'emanazione della *legge 413/91* tale accesso era soggetto all'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, a cui spettava anche il compito di controllo formale dell'attività verificatrice. Attualmente, l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria è necessaria solo per l'esame di documenti e per la richiesta di notizia relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale[71]. Il controllo della documentazione, conservata in uno studio professionale, appartenente ad un cliente dello studio soggetto ad accertamento è legittimo fintanto che si tratti di materiale di natura contabile e fiscale mentre risulterebbe illegittimo per violazioni del segreto professionale un controllo sia privo di autorizzazione e/o un controllo che avesse per oggetto memorie, appunti o note che non hanno rilevanza fiscale. Limiti più stringenti sono contenuti nell'art. *52 comma 2 del d.p.r. 633/72*, che, riferendosi ai locali diversi, intende i locali adibiti esclusivamente all'abitazione del soggetto passivo. Per l'accesso nelle abitazioni è necessaria, oltre all'autorizzazione del Capo dell'Ufficio dell'Agenzia o del Comandante di zona della Guardia di Finanza, ed in ossequio a quanto previsto *dall'art. 14 Cost*., anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, che può essere concessa, con atto motivato, soltanto in presenza di gravi indizi di violazione delle norme fiscali, ed allo scopo di reperire libri, registri, documenti e altre prove delle violazioni. L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è, inoltre, necessaria anche per procedere a perquisizioni personali ed all'apertura di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili[72]. L'atto del Procuratore della Repubblica è un atto amministrativo discrezionale, che deve essere motivato[73]. L'accesso, essendo un atto autoritativo, può essere effettuato anche contro

[67] N. Pollari, Manuale di Diritto Tributario, Roma, 2014.
[68] L'individuazione delle attività professionali va desunta dall'art. 5 primo comma del D.p.r. 633/72.
[69] Capolupo S., Accesso negli studi professionali. I problemi irrisolti in Il fisco n. 20/1992.
[70] Nell'interesse della tutela del "*segreto professionale*".
[71] D.p.r. 26 ottobre 1972, n.633, art. 52, comma 3.
[72] F. Tesauro, Istituzioni di Diritto Tributario, Torino, 2011.
[73] Cass. 8 agosto 1990, n. 8062, in Fisco, 1990, 6353.

la volontà del contribuente, il quale, in caso di opposizione, può essere punito con una sanzione amministrativa così come descritto *dall'art. 11, lettera c), D. Lgs. n. 471/1997.* L'ispezione documentale è il potere istruttorio più importante, più significativo, in quanto è più direttamente indirizzato alla ricerca di documenti e di altre informazioni da cui possono risultare omissioni o infedeltà nel comportamento del contribuente. L'ispezione è una complessa operazione che viene disciplinata in parte *dall'art. 52 del d.p.r. 633/72*: "*l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate nei detti locali*."[74]. Tale potere istruttorio può essere disposto nei confronti di qualsiasi soggetto passivo d'imposta (persona fisica o giuridica), compresi associazioni, fondazioni, professionisti ed è anche previsto che un'ispezione, inizialmente svolta nei confronti di un soggetto sia successivamente estesa ad altri soggetti interessati dalla documentazione rinvenuta durante l'operazione[75]. In sintesi, l'ispezione documentale si sostanzia in un primo controllo preliminare di natura formale volto ad accertare l'esistenza e la corretta tenuta delle scritture contabili e, successivamente, in un secondo controllo, più incisivo e di natura sostanziale, volto all'individuazione di violazioni più gravi, quali ad esempio: omissioni, indicazioni false o inesatte, dalle quali trae origine il fenomeno dell'evasione fiscale[76].Le verificazioni costituiscono un insieme di controlli a carattere extracontabile effettuato sugli impianti, sul personale, sull'utilizzo delle materie prime e su ogni altro elemento utile ai fini del calcolo del reddito aziendale; esse costituiscono, pertanto, un valido strumento di supporto operativo all'attività di verifica[77]. Le verificazioni possono essere dirette o indirette. Le prime vengono effettuate mediante l'osservanza diretta da parte dei verificatori (*ad esempio*: il riscontro materiale delle consistenza di cassa; l'accertamento della consistenza delle giacenze di magazzino; l'accertamento del numero e dell'identità del personale addetto dipendente dall'azienda o dallo studio). Le seconde, invece, - verificazioni indirette – sono finalizzate a ricostruire in via presuntiva l'effettiva dimensione dell'attività economica oggetto del controllo. Se la verifica fiscale nei confronti del contribuente è stata attivata sulla base dei criteri selettivi annuali fissati con il tradizionale decreto dirigenziale generale che fissa gli obiettivi annuali e le

[74]I documenti e le scritture possono essere sequestrati soltanto se non è possibile riprodurne o riassumerne il contenuto nel verbale e in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale; i verificatori possono eseguire copie di libri e registri adottando cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione di libri e scritture.

[75]Tale ordine di estendere l'ispezione deve essere espressamente indicata nel foglio di servizio, con l'indicazione dei destinatari, a pena di nullità.

[76] N. Pollari, Manuale di Diritto Tributario, Roma, 2014.

[77]Le verifiche possono riguardare, ad esempio, elementi significati ai fini della stima della potenzialità reddituale dell'azienda, da cui possono scaturire rettifiche induttive del reddito, fondate sulla incongruità dei ricavi dichiarati rispetto a quelli presumibili, o dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli "*Studi di settore*".

categorie economiche da sottoporre a controllo, *ex D. Lgs. n. 23 del 1993*, appare evidente che non vi dovrebbero essere grossi problemi nel motivare al contribuente il perché della sua sottoposizione al procedimento di controllo. Dovrebbe, pertanto, risultare ben difficile poter illazionare presunti intenti persecutori, da parte dei verificatori, nei confronti del contribuente concretamente prescelto[78]. Al fine di evitare possibili censure di imparzialità da parte del contribuente, in caso di verifiche attivate "*di iniziativa*", appare evidente che l'onere motivatorio dell'avvio della verifica fiscale, imposto dall'art. *12*, comma secondo dello Statuto, dovrà essere rigoroso e stringente. L'*articolo12 dello Statuto dei diritti del contribuente* prevede che "*tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente. Quando è iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche. […]. La permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione Finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori altri trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. […]. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo nei casi di particolare e motivata urgenza.*" *L'art. 7, comma 2, lett. c) del D.L. n. 70/2011* ha integrato il comma 5, del predetto *articolo 12 della legge 212/2000*, prevedendo che: "*il periodo di permanenza presso la sede del contribuente, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi*". E ancora: "*anche in tali casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari*

[78] N. Pollari, Manuale di Diritto tributario, Roma, 2014.

dell'Amministrazione Finanziaria presso la sede del contribuente"[79]. La *ratio* della norma di cui sopra, è individuabile nella necessità di evitare che le esigenze ispettive possano incidere oltre misura sul normale andamento dell'attività imprenditoriale, professionale o artistica, che indubbiamente potrebbe risultare compromesso o reso problematico per effetto di una permanenza degli operatori presso la sede del contribuente protratta per tempo indeterminato. È opportuno, solo in poche parole, sottolineare che per il fisco il segreto bancario non esiste; pertanto, come affermato dalla stessa corte costituzionale, il dovere di riservatezza, connesso con il segreto bancario, non può essere di ostacolo all'accertamento degli illeciti tributari[80]. In passato il fisco non poteva penetrare il segreto bancario, solo in seguito *al D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 – in attuazione della delega contenuta nell'articolo 10 della legge 9 ottobre 1971, n. 825* – e sono in ipotesi tassative di evasione, il fisco poteva derogare il segreto bancario; in seguito, la materia è stata ridisciplinata dal *d.p.r. 15 luglio 1982, n.463*. Ora, le indagini bancarie possono essere svolte in via amministrativa dall'Agenzia delle Entrate, che deve essere autorizzata dalla Direzione Regionale, e dalla Guardia di Finanza, che deve essere autorizzata dal Comandante di zona e che può eseguirle anche in veste di polizia giudiziaria, secondo le norme previste dal *c.p.c*. L'autorità preposta al rilascio dell'autorizzazione deve verificare la legittimità dell'atto e deve vagliare se sussistono fondati indizi di sospetta evasione che giustifichino la rilevanza delle indagini bancarie e quindi dei rapporti trattenuti dal contribuente con le banche. A garantire una maggiore efficacia operativa dell'iter procedimentale, è intervenuta la *L. 28 dicembre 1995 n. 549* che, *con l'art. 3 commi 177 e 178*, ha aggiunto il n. *6-bis agli artt. 32 del d.p.r. 600/1973 e 51 del d.p.r. 633/1972*, introducendo la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria e/o la Guardia di Finanza di richiedere, previo rilascio dell'autorizzazione, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, con l'amministrazione postale, con società fiduciarie ed ogni altro intermediario finanziario[81].

1.5.3 Inviti, richieste e Questionari

Per controllare la posizione fiscale di un contribuente, l'ufficio può: a) invitare il contribuente a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, anche relativamente ai rapporti intrattenuti con gli intermediari finanziari; b) invitare il contribuente ad esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini

[79]Un ultimo intervento modificativo è stato apportato all'esaminata previsione, in sede di conversione del Decreto sviluppo, dalla L. 12 luglio 2011, n.106; conseguentemente i quindici o trenta giorni di permanenza effettiva dei verificatori devono ora essere computati nell'arco di "*non più di un trimestre*".

[80]Corte Cost., 3 febbraio 1992, n. 51.

[81] N. Pollari, Manuale di Diritto Tributario, Roma, 2014.

dell'accertamento nei suoi confronti; c) inviare al contribuente questionari relativi a dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei confronti di un determinato soggetto, nonché di altri contribuenti con i quali abbia intrattenuto rapporti. L'ufficio può, inoltre, richiedere agli organi e alle amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società di assicurazione, agli enti che effettuano pagamenti e riscossioni per conto terzi o che svolgono attività di intermediazione e gestione finanziaria, la comunicazione di dati e notizie relativi a determinati soggetti o categorie di soggetti. L'ufficio può richiedere dati, notizie ed informazioni a terzi che ricoprono veste pubblica (notai, procuratori del registro, conservatori dei registri immobiliari), a terzi soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili, a fornitori, a prestatori di lavoro autonomo e ad ogni altro soggetto che abbia documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente[82].

1.6 Brevi cenni sul Processo Verbale di Constatazione

In caso di verifica fiscale presso la sede del contribuente, l'attività di controllo svolta dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di Finanza si conclude con la consegna di un processo verbale di constatazione (*cd. Pvc*) nel quale è fornito il resoconto degli elementi riscontrati, delle informazioni acquisite sulla situazione economico-patrimoniale del contribuente, nonché le eventuali proposte di recupero a tassazione di componenti reddituali imponibili, con le sanzioni applicabili.[83]Con il processo verbale di constatazione, a mezzo del quale viene formalizzato l'esito dell'eseguito controllo fiscale, si "*chiudono*" le operazioni di verifica; il "*pvc*" è un "*atto che si inserisce nell'attività istruttoria dell'amministrazione finanziaria con funzione di documentazione delle ispezioni e delle rilevazioni eseguite. Pertanto non può essere attribuita allo stesso una funzione di accertamento in senso lato, non potendo incidere nella sfera patrimoniale del contribuente*".[84]Il processo verbale di constatazione deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta. Se il contribuente si rifiuta di ricevere o sottoscrivere il *pvc*, i verificatori ne danno atto nello stesso, procedendo alla sua notifica nei modi consentiti dalla legge, ossia nel rispetto *dell'art. 60 del d.p.r. 600/73*. L'avviso di accertamento scaturito da un processo verbale di constatazione privo di sottoscrizione del contribuente, deve ritenersi nullo, ove sia provato in atti che quest'ultimo non ha preso parte alle

[82]D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32.

[83]Nel verbale di verifica del primo giorno devono essere indicate le effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo. "Circ. del comando generale della Guardia di Finanza, 17 agosto 2000, n. 250400". Il "*processo verbale giornaliero*" è destinato a descrivere, in modo sintetico e significativo, le operazioni quotidianamente eseguite dai verificatori, comprese le procedure per la disamina degli atti economici e patrimoniali nonché ad accogliere le richieste rivolte dal contribuente e le risposte ricevute; tale documento costituisce un atto istruttorio che va consegnato quotidianamente alla parte.

[84]Cass. 28 aprile 1998, n. 4312.

indagini tributarie[85]. La mancata redazione del processo verbale di constatazione comporta l'impossibilità, per il contribuente, di esercitare il diritto alla difesa garantita dallo Statuto dei diritti del Contribuente (*legge 212/2000*), poiché egli non sarebbe in condizione di conoscere gli elementi posti alla base della pretesa tributaria. Al contribuente, pertanto, deve essere rilasciata copia del processo verbale di constatazione: l'omissione di ciò comporta la nullità dell'avviso di accertamento successivamente emanato[86]. In conclusione, possiamo affermare che il processo verbale di constatazione rappresenta senza dubbio l'atto più importante e significativo dell'intera verifica, in quanto riassume, rielabora ed esplicita agli uffici fiscali tutti i dati e gli elementi utili all'accertamento, laddove "*è onere dell'amministrazione finanziaria dimostrare la maggiore capacità contributiva del soggetto verificato nonché i presupposti di fatto e di diritto sui quali la pretesa fatta valere nei suoi confronti si fonda*".[87]È prevista la possibilità per il contribuente di presentare osservazioni e richieste all'Ufficio impositore entro *60* giorni dalla firma del processo verbale. L'Ufficio deve, quindi, esaminare con attenzione tale atto del contribuente, attendendo comunque il decorso dei *60* giorni per emettere l'avviso di accertamento a pena di nullità dell'atto emanato. Il processo verbale di constatazione, non essendo menzionato tra gli atti tassativamente elencati *nell'art. 19 D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, non è "*impugnabile autonomamente*"[88]. Di conseguenza, eventuali vizi relativi all'attività istruttoria dovranno essere eccepiti in sede di ricorso contro l'avviso di accertamento.

1.6.1 Segue. La decisione del contribuente

La situazione che si profila allorquando l'Amministrazione Finanziaria abbia operato il controllo della dichiarazione del contribuente, quindi nella fase conclusiva del procedimento tributario, può consistere o nel riscontro da parte degli uffici della corrispondenza tra accertato e dichiarato, oppure nell'accertamento di una qualche irregolarità[89]. Nella prima ipotesi il procedimento si conclude con un atto interno di archiviazione; nella seconda ipotesi l'ufficio, una volta acquisito le prove necessarie a dimostrare l'infedeltà del contribuente, il procedimento può concludersi con l'immediata notifica del classico "*avviso di accertamento*", oppure con la stipula di un "*accordo fiscale*". A partire dal *1 ottobre 2011* gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate sulle imposte sui redditi, Irap e Iva relativi al periodo di imposta 2007(dichiarazione dei redditi 2008) e agli anni successivi, diventano esecutivi[90] e dal *1 gennaio 2011* i crediti contributivi Inps. Gli avvisi di accertamento

[85]Cass. 6 agosto 2008, n. 21153.
[86]C.T. Prov. Milano 18 novembre 2008, n. 303.
[87]Cass. Sent. Del 17 novembre 2010, n. 3326.
[88]Cass. 18 luglio 2003, n. 11267; Cass. 25 novembre 2005, n. 24914.
[89] N. Pollari, Manuale di Diritto Tributario, Roma, 2014.
[90]Legge n. 111 del 15 luglio 2011.

diventano esecutivi dopo sessanta giorni dalla notifica e devono espressamente riportare l'avvertimento che, trascorsi trenta giorni dal termine utile per il pagamento, la riscossione delle somme richieste sarà affidata agli agenti di riscossione. Il contribuente a cui è stato notificato un avviso di accertamento può: a) presentare istanza di accertamento con adesione[91]: è un istituto attraverso il quale il legislatore ha inteso contemperare, da un lato, l'esigenza di evitare le lungaggini ed i costi del contenzioso tributario, dall'altro, un aumento di un gettito la cui consistenza potrebbe risultare erosa in sede processuale; tale strumento deve essere motivato e deve recare la liquidazione delle imposte. Non c'è bisogno della notifica al contribuente, trattandosi di un atto dell'ufficio che viene sottoscritto, per adesione, anche dallo stesso contribuente;b) definire solo le sanzioni (pagando un terzo di quanto irrogato, entro il termine per ricorrere) e impugnare l'avviso di accertamento nella parte concernente il tributo e gli interessi[92]. Se l'avviso è impugnato, è ancora possibile una soluzione concordata, mediante conciliazione; c) nel termine di sessanta giorni dalla notifica, impugnare l'avviso di accertamento dinanzi alle commissioni tributarie; o presentare acquiescenza, cioè decidere di non pagarlo. Se il contribuente non impugna l'avviso di accertamento, e non presenta istanza di accertamento con adesione, le sanzioni irrogate sono ridotte a un terzo: occorre però che le somme complessivamente dovute siano pagate prima che scada il termine per proporre ricorso.[93]

1.7 I metodi di accertamento

Nell'ambito della materia dell'accertamento tributario, una posizione di indiscusso rilievo è occupata dalla c.d. "*teoria dei metodi di accertamento*"; con tale espressione si indica il *modus operandi* dell'amministrazione finanziaria nel rettificare la descrizione della dimensione qualitativa e/o quantitativa del presupposto dell'imposizione, resa dal contribuente mediante la presentazione della dichiarazione tributaria[94]. Nelle prime leggi dell'Italia post-unitaria e, fino agli inizi del secolo scorso, prevaleva la concezione di un tassazione basata essenzialmente sull'imposizione indiretta (sui consumi) e, per quanto riguarda l'aspetto reddituale, su una determinazione dello stesso con "*criteri forfettari*": si trattava, pertanto, di metodi standardizzati. Tali criteri si mostrarono però inadeguati a fronte di una realtà economica in progressiva evoluzione con il fiorire di una economia dinamica e lo sviluppo di attività imprenditoriali di certe dimensioni, soprattutto in forma societaria.

[91]Ridisciplinato dal D. Lgs. 19 giugno 1997.
[92]D. Lgs. 18 dicembre 1997.
[93]D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.
[94]Fantozzi, diritto tributario, Torino, 1991; Tesauro, istituzioni di diritto tributario, Torino; Accertamento tributario (voce) Enciclopedia Giuridica Treccani.

Il testo unico delle imposte dirette[95] prevedeva un accertamento analitico per tutti i contribuenti: una volta presentata la dichiarazione dal soggetto, il reddito doveva essere accertato dall'amministrazione finanziaria "*analiticamente*", ossia attraverso il controllo dei singoli componenti[96]; allo stesso modo, i soggetti tassati in base al bilancio erano assoggettati al cosiddetto accertamento "*analitico di bilancio*"[97]. Qualora fosse risultata l'indicazione di perdite o spese inesistenti o superiori a quelle effettive, oppure l'omissione o le false indicazioni di entrate, l'ufficio avrebbe provveduto all'integrazione o alla correzione induttiva della dichiarazione analitica attraverso un accertamento "*induttivo - integrativo*"[98]. Per i soggetti tassabili in base al bilancio, qualora ci si trovasse in presenza di gravi o ripetute violazioni formali o sostanziali, l'ufficio avrebbe potuto procedere ad "*accertamento sintetico*", ossia determinare il reddito in base alla situazione economica dell'azienda desunta da elementi raccolti dall'amministrazione[99]. Con le nuove ed incise riforme tributarie, *D.p.r. 600/1973 ed il D.p.r. 633/1972*, per le persone fisiche, il reddito complessivo imponibile viene determinato con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie che si quantificano e si sommano, applicando per la determinazione del quantum le norme concernenti le singole categorie di reddito. Per i redditi d'impresa, invece, l'accertamento analitico viene operato attraverso la determinazione o la rettifica dei singoli componenti positivi (ricavi) o negativi (costi) di reddito[100]. In sintesi, fermo restando la prevalenza dell'accertamento di tipo analitico, sancita a chiare lettere dal quadro normativo della riforma, va ricordato che si ha accertamento prettamente "*analitico*" quando l'amministrazione finanziaria ricostruisce l'imponibile prendendone in considerazione le singole componenti; tuttavia, nel caso in cui i singoli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono al riscontro operato dagli uffici finanziari, per l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza della dichiarazione, viene previsto che gli stessi possano essere desunti anche mediante presunzioni, purché gravi, precise e concordanti: in tal caso, l'accertamento è di tipo "*analitico - induttivo*". Il nuovo sistema tributario ha previsto un accertamento sintetico delle persone fisiche non tenute alla contabilità[101]. All'esito della fase dei controlli fiscali, ove abbia riscontrato delle anomalie nelle dichiarazioni, l'amministrazione finanziaria ha la possibilità di svolgere nei confronti del contribuente vari tipi di accertamento, che si distinguono a seconda degli strumenti

[95]Approvato con D.p.r. 29 gennaio 1958 n. 645; risultante dalle leggi sulla perequazione tributaria: legge 11 gennaio 1951, n. 25, integrata dalla legge 5 gennaio 1956 n.1.
[96] Articolo 117 TUID.
[97] Articolo 119, comma 1, TUID.
[98] Articolo 119, comma 3, TUID.
[99] Articolo 120, TUID.
[100] N. Pollari, Manuale di Diritto Tributario, Roma, 2014.
[101]L'art. 38, comma 4 del D.p.r. 600/1973 stabilisce che l'ufficio in base ad elementi e circostanze certi, può ricorrere al metodo sintetico per determinare il reddito complessivo netto del contribuente, basandosi sul contenuto induttivo di tali elementi e circostanze, quando il reddito complessivo netto accertabile si discosti per almeno un quarto da quello dichiarato.

utilizzati dall'amministrazione stessa nella ricostruzione della base imponibile del contribuente, necessario per il calcolo dell'imposta da porre a suo carico.

1.7.1 Accertamento Analitico

Accertamento analitico[102]. Con tale tipologia di accertamento, l'agenzia delle entrate cerca di ricostruire il reddito imponibile del contribuente basandosi sulle diverse componenti del reddito stesso. Tale tipo di accertamento può essere impiegato dall'agenzia quando questa è in grado di conoscere le distinte fonti di reddito del contribuente. Nel caso specifico di persone fisiche, non titolari di redditi di impresa, l'accertamento analitico avviene, qualora il reddito dichiarato sia inferiore effettivo o qualora non vi sia spettanza parziale totale di alcune deduzioni o detrazioni, rettificando la dichiarazione in base al confronto con le precedenti dichiarazioni oppure ricorrendo a dati e notizie a disposizione degli Uffici anche sulla base d presunzioni purché gravi, precise, concordanti.

1.7.2 Accertamento Sintetico

Accertamento Sintetico[103]. Rappresenta quel procedimento attraverso il quale si cerca di ricostruire il reddito complessivo del contribuente basandosi su fatti, elementi e circostanze. È utilizzabile esclusivamente per le persone fisiche ed è caratterizzato da un procedimento logico presuntivo fondato sulla rilevazione della spesa (ossia, sulla rilevazione dei costi sostenuti dal contribuente). Il reddito, pertanto, non viene accertato mediante l'analisi delle sue fonti di produzione, bensì attraverso il controllo delle spese sostenute dal contribuente[104]. A differenza di quello analitico, che considera le singole categorie reddituali partendo dalle fonti di reddito, l'accertamento sintetico riguarda il reddito complessivo delle persone fisiche: la determinazione di tale reddito si ottiene indirettamente, nel senso che l'amministrazione finanziaria individua elementi e fatti economici a prescindere dalle fonti di reddito, e da essi desume il reddito complessivo. L'accertamento sintetico, pertanto, si riferisce al presupposto nella sua globalità e si differenzia appunto da quello analitico che, invece, distingue tra gli elementi del reddito globale. Prima del *31 dicembre 2013*[105] l'accertamento sintetico determinava il reddito complessivo sulla base di elementi e circostanze di fatto certi. Ora, invece, l'accertamento sintetico determina il reddito complessivo sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel periodo d'imposta. È consentito al contribuente esercitare la prova contraria, in particolare, egli ha la facoltà di dimostrare, attraverso idonea e probante

[102]Art. 38 commi 1-2, art. 39 comma 1 e art. 40 D.p.r. 600/1973 in materie di imposte dirette; articoli 54 e 54-bis D.p.r. 633/1972 in materia di Iva.
[103]Art. 38 commi 3-5 D.p.r. 600/1973.
[104]Il fondamento logico risiede nelle regola di esperienza per cui non si può spendere più di quanto si guadagna, e dunque spese sproporzionate ai redditi dichiarati divengono indizio di evasione.
[105]Manovra del 2010 che ha modificato l'accertamento sintetico.

documentazione, sia prima che dopo la notifica dell'avviso di accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

1.7.2.1 Il Redditometro

Prima dell'introduzione del redditometro, gli uffici finanziari potevano giungere a determinare il reddito globale ricostruendo la "*spesa globale*". Con questo metodo, ora non più in uso, venivano quantificate in via presuntiva la spesa globale sostenuta dal contribuente nel periodo di imposta e la quota risparmio. La somma di quanto speso per vivere e della quota risparmio costituiva il reddito complessivamente prodotto. Il redditometro costituisce quello strumento che cerca di ricostruire il reddito del contribuente in base al tenore di vita dello stesso; l'ufficio, per ricostruire il reddito del contribuente, utilizza appositi indici e coefficienti stabiliti con decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze[106]. Tale provvedimento, che è di natura regolamentare, contiene delle presunzioni: posti certi indici, l'ufficio quantifica il reddito usando i coefficienti fissati dal decreto ministeriale. Tuttora abbiamo due versioni d redditometro che operano distintamente fino al periodo di imposta *2008* (il vecchio redditometro: si applica solo in presenza di uno scostamento tra il reddito complessivo e quello presunto di almeno il *25%* e deve riguardare due o più annualità.) e a partire dal periodo di imposta *2009* (nuovo redditometro: si applica in presenza di uno scostamento di almeno il *20%* e può riguardare anche una sola annualità)[107]. In caso di accertamento in base al redditometro, il contribuente può contestare sia la sussistenza dei fatti-indice, sia la quantificazione del reddito eseguita applicando i "*criteri reddittometrici*". Le "*presunzioni redditometriche*" sono presunzioni relative; ne deriva che, se sussistono i fatti-indice, l'onere della prova è invertito; non grava sull'ufficio l'onere della prova positiva, ma sul contribuente l'onere della prova contraria[108]. In conclusione, se l'ammontare della spesa sostenuta è sproporzionato rispetto al reddito complessivo dichiarato dal contribuente, è lecito presumere che siano stati utilizzati redditi non dichiarati[109].

1.7.3 Accertamento Analitico - contabile (Reddito d'impresa)

Accertamento analitico - contabile[110]: è la tecnica che viene utilizzata per la ricostruzione della posizione fiscale del contribuente mediante la quale si ricostruisce il relativo imponibile considerando le singole componenti reddituali. Esso presume che la contabilità, nel suo complesso, sia attendibile e che se ne determinino e rettifichino singole componenti. *L'art. 39, comma 1, del D.p.r. 29 settembre 1973,*

[106] Modificato e adattato dall'art. 21 del D.L. 78/2010.
[107] N. Pollari, Manuale di Diritto Tributario, Roma, 2014.
[108] Cass. 15 dicembre 1995, n. 12843.
[109] Art. 38, comma 5, del D.p.r. 600/1973, introdotto con la legge 30 dicembre 1991, n. 413.
[110] Art. 39 comma 1 D.p.r. 600/1973.

n.600, descrive quattro ipotesi di rettifica *analitico - contabili*[111]: a) la prima si ha quando si riscontra la violazione di una norma in materia di redditi di impresa, che può comportare variazioni del reddito fiscale rispetto all'utile civilistico; b) si è riscontrato che non vi è corrispondenza tra dichiarazione e bilancio (cioè discordanza tra dichiarazione, bilancio e scritture contabili); c) che siano rinvenute altre prove documentali da cui risultano in modo certo e diretto gli elementi probatori che determinano la rettifica; d) il quarto caso è quello dell'accertamento *cd. Analitico - induttivo*, che è basato su presunzioni: possa essere affermata 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.

1.7.4 Accertamento Induttivo - extracontabile (Reddito d'impresa)

Accertamento Induttivo – extracontabile[112]: viene impiegato nel caso in cui l'amministrazione finanziaria non considera attendibile la contabilità nel suo complesso. Questo tipo di accertamento può essere applicato solo nei quattro casi tassativamente previsti dalla legge[113]: a) mancata dichiarazione del reddito d'impresa; b) quando, a seguito del verbale di ispezione, il contribuente non ha tenuto o ha sottratto una o più scritture contabili prescritte ai fini fiscali o quando le scritture non sono disponibili per causa di forza maggiore; c) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate mediante verbale di ispezione o le irregolarità formali delle scritture contabili sono così gravi, numerose e ripetute da rendere nel complesso inattendibili le scritture stesse per mancanza di garanzie proprie di una contabilità sistematica; d) quando il contribuente non ha dato seguito all'invito a trasmettere o esibire atti o documenti e non ha risposto al questionario. Nell'iter che l'ufficio deve seguire, occorre distinguere il giudizio di complessiva inattendibilità della contabilità dal giudizio di stima del reddito. Una volta appurata l'inattendibilità della contabilità, si apre una seconda fase volta alla ricostruzione del reddito: in questa fase, l'ufficio può servirsi di qualsiasi dato o elemento raccolto e di presunzioni non assistite dai requisiti di gravità, precisione e concordanza[114].

1.7.5 Accertamento Standardizzato (Reddito d'impresa)

Accertamento "analitico - induttivo" (o standardizzato)[115]: impiegato per accertare i redditi d'impresa andando a rettificare le singole componenti di reddito. L'accertamento analitico induttivo può essere eseguito in presenza di semplici ma gravi presunzioni, in presenza di gravi incongruenze tra i ricavi e/o i costi e, in

[111] F. Tesauro, Istituzioni di Diritto tributario, Torino, 2011.
[112] Art. 39 comma 2 D.p.r. 600/1973 in materia di imposte dirette; art. 55 D.p.r. 633/1972 in materia di Iva.
[113] D.p.r. 29 settembre 1973, n.600, art. 39.
[114] Si veda, Cass. 8 luglio 2002, n. 9884.
[115] Art. 10 legge 146/1998. Art. 39 comma 1 lettera d) del D.p.r. 600/1973.

presenza di incongruenza con il reddito presunto dagli studi di settore. È la forma di accertamento del reddito di impresa e dei redditi da lavoro autonomo mediante la quale gli Uffici prescindono in parte o in tutto dalle risultanze della contabilità e si avvalgono di notizie e dati in loro possesso e presunzioni per ricostruire la situazione fiscale del contribuente; questo è peraltro il metodo ordinario di accertamento dei cd. "*contribuenti minimi*" i quali, essendo esonerati dalla tenuta della contabilità per ragioni legate al volume di affari (salvo nei casi di adesione alla contabilità semplificata) non possono veder ricostruita la loro situazione con il ricorso al supporto documentale. Per ciò che riguarda l'accertamento standardizzato si rinvia al capitolo seguente, tema centrale di questo lavoro.

1.8 Diverse tipologie di accertamento

Si è finora parlato di quello che il legislatore chiama "*avviso di accertamento*" e che è il più comune atto di accertamento; ora è opportuno osservare che vi sono altri tipi di atti meno frequenti ma non per ciò meno importanti che devono essere ricompresi nel *genus* atto di accertamento[116].

1.8.1 Accertamento d'ufficio

È necessario considerare che può verificarsi non solo l'ipotesi che il contribuente abbia taciuto qualche elemento che era tenuto ad indicare nella dichiarazione, ma anche che lo stesso abbia omesso di presentare la dichiarazione ovvero abbia presentato una dichiarazione nulla. In tali ipotesi, si ha un atto di accertamento d'ufficio. Per le imposte sui redditi e per l'Iva, l'accertamento d'ufficio viene emesso quando non è stata presentata o è nulla la dichiarazione[117]. L'atto di accertamento d'ufficio, è per necessità induttivo, e di regola extracontabile. Nel determinare il reddito complessivo del contribuente, l'ufficio può utilizzare dati e notizie comunque raccolti o venuti legittimamente a sua conoscenza, potendo avvalersi di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, nonché prescindendo dalle eventuali scritture contabili anche regolarmente tenute. L'atto delineato è unico e globale, nel senso che esplica tutti i dati ed elementi raccolti dall'ufficio, senza che quest'ultimo possa razionarli, emettendo un primo accertamento con solo alcuni dati acquisiti, e poi altri, sulla base di dati che erano stati già acquisiti prima ma non ancora utilizzati.

1.8.2 Accertamento integrativo

L'art. *43 del D.p.r. 29 settembre 1973, n.600* dispone: "*Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti, l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla*

[116] N. Pollari, Manuale di Diritto tributario, Roma, 2014.
[117] D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 art. 41; D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55.

sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte". Per emanare un accertamento integrativo occorre la sopravvenuta conoscenza di elementi non soltanto non conosciuti, ma neppure conoscibili quando fu emanato il precedente accertamento[118]; tale limite per sottolineare che l'ufficio, nell'emettere un accertamento deve utilizzare tutti i dati già raccolti. dal potere di integrare e modificare, discende un secondo potere in capo all'amministrazione: il potere di "*autocorrezione*" (o autotutela), in base al quale l'ufficio può ridurre o annullare il precedente accertamento perché, ad esempio, si avvede di aver errato a danno del contribuente.

1.8.3 Accertamento con adesione

L'accertamento con adesione, o "*concordato tributario*" è una delle novità introdotte dal legislatore fiscale nel contesto del processo di ristrutturazione del sistema fiscale italiano avviato con l'approvazione della *legge finanziaria per il 1997*[119]. 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. La procedura riguarda tutte le più importanti imposte dirette e indirette e può essere attivata tanto dal contribuente quanto dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione territoriale, il contribuente ha il domicilio fiscale. L'accertamento con adesione permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative, che saranno dovute nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge. Inoltre, per i fatti accertati, eseguibili anche penalmente, costituisce una circostanza attenuante il perfezionamento dell'adesione con il pagamento delle somme dovute prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. L'effetto per così dire premiante si concretizza nell'abbattimento fino a un terzo delle sanzioni penali previste e nella non applicabile delle sanzioni accessorie. Analizziamo ora il procedimento. L'Ufficio, tramite un invito a comparire, può invitare il contribuente a tentare una forma di definizione concordata del rapporto tributario prima ancora di procedere alla notifica di un avviso di accertamento. L'invito a comparire ha carattere informativo e in esso sono indicati i periodi d'imposta suscettibili di accertamento, il

[118]Cass. 23 gennaio 1985, n. 282.

[119]Le scelte politiche che hanno portato alla formalizzazione dell'accertamento con adesione emergono dall'art. 3 comma 120 della legge n. 662 del 1996: con tale disposizione si decide di delegare al Governo il potere di emanare uno o più decreti legislativi finalizzati alla revisione organica a scopo di semplificazione e di ampliamento dell'ambito applicativo dell'istituto a quel momento regolato dagli artt. 2-bis e 2-ter del decreto legge n. 564 del 1994, convertito con modificazioni nella legge 30 novembre 1994, n. 656.

giorno e il luogo dell'appuntamento, nonché gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento. Se il contribuente non aderisce all'invito a comparire non potrà in seguito ricorrere a questo istituto per gli stessi elementi e per i periodi d'imposta indicati nell'invito. È utile sottolineare, che è il contribuente stesso che può avviare la "*procedura di concordato*" presentando una domanda in carta libera in cui chiede all'ufficio di formulargli una proposta di accertamento per un'eventuale definizione. La domanda di adesione, completa di tutte le informazioni anagrafiche, deve essere presentata all'ufficio che lo ha emesso entra sessanta giorni dalla notifica dell'atto mediante consegna diretta o a mezzo di posta, prima dell'impugnazione dell'avviso di accertamento innanzi alla commissione tributaria provinciale. Il contribuente può avviare il procedimento anche quando nei suoi confronti siano stati effettuati accessi, ispezioni e verifiche, sia da parte dell'amministrazione finanziaria che da parte della Guardia di Finanza, che si sono conclusi con un processo verbale di constatazione. In questo caso, però, l'ufficio lo inviterà solo se lo ritiene opportuno. Il raggiungimento o meno dell'accordo avviene in contraddittorio e può richiedere più incontri successivi, per la partecipazione ai quali il contribuente può farsi rappresentare o assistere da un procuratore. Se le parti raggiungono un accordo, i contenuti dello stesso vengono riportati su un atto di adesione che va sottoscritto da entrambe le parti. L'intera procedura si perfeziona soltanto con il pagamento delle somme risultanti dall'accordo stesso. Se non si raggiunge un accordo, il contribuente può sempre presentare ricorso al giudice tributario contro l'atto già emesso (o che sarà in seguito emesso) dall'ufficio[120]. L'accertamento con adesione è un accertamento che nasce definitivo: esso impegna sia il contribuente, sia l'ufficio. Il versamento delle somme dovute deve essere effettuato, a seconda del tipo di imposta, tramite i modelli di versamento *F23 o F24*; il contribuente può scegliere se effettuare il pagamento in un'unica soluzione[121] o in forma rateale[122]. Entro i *10* giorni successivi al pagamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve far pervenire all'ufficio la quietanza. Il mancato pagamento anche di una sola delle rate entro il termine di pagamento della rata successiva comporta l'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute. Per il versamento delle somme dovute per effetto dell'adesione il contribuente può effettuare la compensazione con eventuali crediti d'imposta vantanti, sempre che gli importi a debito siano da versare con il modello *F24*.

1.8.4 Accertamento dell'interposizione fittizia

"*In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di*

[120] Dalla data di presentazione della domanda di accertamento con adesione i termini restano sospesi per novanta giorni, sia per un eventuale ricorso, sia per il pagamento delle imposte accertate.
[121] Entro venti giorni successivi alla redazione dell'atto.
[122] In un massimo di otto rate trimestrali di uguale importo (12 rate trimestrali se le somme dovute superano 51.645,69 euro), delle quali la prima da versare entro venti giorni dalla redazione dell'atto.

presunzioni gravi, precise, concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona"[123]. Nelle situazioni in cui vi sia divario tra "*titolarità apparente*" e "*possesso effettivo*" di un reddito, l'imposta deve essere posta a carico del "*possessore effettivo*", non la "*persona interposta*"[124]. L'interposizione fittizia appartiene al campo dell'evasione. In caso di interposizione reale, il fenomeno è da ricondurre all'elusione e quindi devono essere applicati gli strumenti previsti dall'art. *37 – bis D.p.r. 600/1973*. Nell'interposizione fittizia, in sintesi, vi è un *soggetto interponente* (il vero titolare del reddito) ed un *soggetto interposto* (titolare apparente). Se il soggetto interposto dichiara il reddito e paga le imposte, e, in seguito, l'amministrazione accerta il reddito imputandolo all'interponente, si ha un fenomeno di doppia imposizione. Il legislatore ha espressamente previsto che il soggetto interposto possa richiedere il rimborso di quanto versato, ma solo dopo che è divenuto definitivo l'accertamento emesso nei confronti del titolare effettivo del reddito[125].

1.9 Cenni sulla riscossione

Il testo fondamentale della riscossione è il *D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602*, dettato per le imposte sui redditi, ma poi esteso alla riscossione dell'Iva e delle altre imposte indirette[126]. Non è sufficiente quantificare e determinare il tributo, l'amministrazione finanziaria deve provvedere anche alla sua riscossione procedure che conducono alla riscossione. Come osserva *Tesauro*, l'esistenza di effettuazioni di versamenti di acconto, durante l'anno fiscale, come pure l'esistenza dell'obbligo di effettuazione di ritenute d'acconto, nel caso di erogazione di compensi e/o emolumenti a favore di terzi, fanno sì che la riscossione di un certo tributo avvenga di fatto e di diritto, prima che il presupposto stesso del tributo si sia pienamente e definitivamente realizzato. Le procedure che conducono alla riscossione del tributo sono di natura pubblicistica e quindi non solo correlate al principio della legalità, ma anche strettamente disciplinate dalla legge. Per cui, da un lato, gli organi preposti alla riscossione devono necessariamente seguire le rigide procedure di riscossione imposte dalla legge; dall'altro, i contribuenti o i singoli soggetti diversi obbligati al pagamento del tributo devono, a loro volta, rispettare le precise regole previste per l'adempimento, rimanendo escluse tutte quelle forme di estinzione dei debiti conosciute nel settore privato[127] (ad esempio: la novazione, la remissione de debito, etc). "*La riscossione è la fase finalizzata a consentire all'erario di incassare i tributi dovuti dal*

[123]D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 art. 37, comma 3; Magnani, Interposizione fittizia ed imputazione del reddito, in le nuove leggi commentate, 1990.
[124] F. Tesauro, Istituzioni di Diritto tributario, Torino, 2011.
[125]D.p.r. 600/1973, art. 37, comma 4.
[126]Modificato dalla legge delega 23 dicembre 1996, n. 662, in base alla quale è stata emanata il D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 237, integrato e modificato dal D. Lgs. 19 novembre 1998, n. 442. Con il D.l. 8 luglio 2002, convertito in L. 8 agosto 2002, n. 178, è stato potenziato il servizio nazionale di riscossione.
[127] N. Pollari, Manuale di Diritto tributario, Roma, 2014.

contribuente. Si tratta di una fase che sottostà al principio di tipicità, nel senso che gli obblighi di versamento in capo ai contribuenti e i poteri di riscossione, anche forzata, da parte dell'amministrazione finanziaria, seguono procedure ben precise, stabilite dalla legge. Essa è disciplinata da diverse norme, che peraltro hanno subito pesanti modifiche nel tempo: il nucleo centrale delle disposizioni applicabili in materia si ritrova nel D.p.r. n. 602/1973". Cit. Il sistema delle imposte sui redditi[128], si basa su imposte personali e societarie "*annuali*", ossia delle imposte che colpiscono annualmente il contribuente. Il presupposto impositivo, indice della capacità contributiva complessiva maturata dal contribuente, si perfeziona solo con il decorso dell'anno solare o, in alcuni casi, dell'esercizio sociale annuale. Il legislatore fiscale, però, predispone un sistema di prelievi coattivi che incidono i redditi percepiti dal contribuente, già nel corso del periodo d'imposta, e quindi prima della effettiva nascita formale del presupposto reddituale annuale. Detto ciò, potrebbe sembrare che il Fisco non si fidi del contribuente, ma in realtà ha timore che il contribuente, una volta percepiti tutti i redditi di propria competenza per l'anno solare, si sottragga in tutto o in parte all'adempimento dell'obbligazione tributaria, costringendo l'amministrazione ad affannose ricerche e costose procedure esecutive per recuperare il proprio credito. Come in materia di determinazione del debito d'imposta, anche nella fase della riscossione, la legge innanzitutto obbliga il contribuente a provvedere, di propria iniziativa, al pagamento delle imposte (*cd. Autotassazione*); il compito dell'amministrazione finanziaria è in primo luogo, quello di controllare gli adempimenti dei contribuenti, e solo in un secondo momento, di formare atti diretti alla riscossione. Da ciò si ricava che, in materia di riscossione, si usa distinguere la riscossione spontanea, che si concretizza nel versamento spontaneo da parte del contribuente in quanto dovuto, dalla riscossione forzata (o coattiva), che si rende necessaria nei casi in cui il contribuente non adempia volontariamente alla propria obbligazione tributaria. Dal *1 ottobre 2006* – una volta soppresso il sistema che affidava la riscossione in concessione ai privati – le funzioni relative alla riscossione sono state pubblicizzate, essendo state affidate direttamente all'Agenzia delle Entrate, che le esercita mediante la società Riscossione s.p.a., oggi denominata *Equitalia s.p.a.* ed attraverso le società da essa partecipate[129].L'art. *1 del D.p.r. 602/1973*, stabilisce che le imposte sul reddito sono riscosse mediante: a) ritenuta diretta; b) versamenti diretti del contribuente al concessionario e alle sezioni di tesoreria provinciale dello Stato; c) iscrizione nei ruoli. Con il *D.lgs. n. 241/1997*, è stata superata la tradizionale differenziazione, relativa alla modalità di riscossione, tra imposte dirette ed imposte indirette: si lascia, infatti, spazio ad un versamento di tipo unitario, mediante il quale in un unico modello (*mod. F24 in forma cartaceo o modello telematico*), confluiscono sia i pagamenti dei titolari di partita Iva, che i pagamenti delle imposte regionali, dei contributi previdenziali, ICI, etc. I versamenti unitari hanno il pregio di

[128]Rivisitata dalla c.d. *Riforma Tremonti*: 7 aprile 2003 n. 80.
[129]D.l. 30 settembre 2005, convertito in legge il 2 dicembre 2005, n. 248.

consentire la compensazione tra "*partite attive*" e "*partite passive*" del contribuente, coinvolgendo non solo imposte dirette (imposte sui redditi, Iva, Irap), ma anche i rapporti con gli enti previdenziali e gli enti locali[130]. Grazie a questa premessa che ci permette di avere un quadro completo di cosa sia la funzione della riscossione, possiamo procedere ad una classificazione circa le modalità di riscossione con riferimento ai vari tributi e, alla partecipazione, o meno, alla riscossione, dell'ente impositore. La riscossione delle imposte sui redditi, senza intervento d'ufficio, può essere di due tipi: a) la ritenuta diretta[131] è una forma di riscossione che viene impiegata nel campo delle imposte dirette nei casi in cui una Pubblica Amministrazione corrisponda ad un contribuente determinati compensi. La somma pagata dalla Pubblica Amministrazione viene decurtata a monte di una ritenuta, che può essere a titolo di acconto (*cd. Ritenuta diretta a titolo d'acconto*, la quale non esaurisce il rapporto tributario, poiché il contribuente dovrà dichiarare il compenso percepito, liquidare le relative imposte e versarle al netto della ritenuta subita.) o a titolo di imposta (*cd. Ritenuta diretta a titolo definitivo*, che esaurisce il debito tributario del contribuente). Alla ritenuta diretta, con applicazione delle stesse norme che valgono per i sostituti, sono soggetti: i redditi di lavoro dipendente e i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i redditi di lavoro autonomo, alcune provvigioni, i redditi di capitale, i contributi ed i premi e vincite[132]. In questi casi, le amministrazioni statali devono operare le ritenute e trasferirne l'importo alla Tesoreria dello Stato, secondo le norme stabilite *dall'art. 2 del D.p.r. 602/1973*; b) i versamenti diretti rappresentano la forma di riscossione più importante dal punto di vista del gettito. È così denominato il pagamento di somme effettuato dal contribuente in esecuzione di un obbligo stabilito dalla legge ed in base ad autonoma liquidazione della somma da versare[133]. Ciascun contribuire deve effettuare, nel corso del periodo d'imposta, due versamenti d'acconto che hanno come parametro l'imposta dovuta per il periodo precedente e valgono come acconti[134]. I versamenti diretti sono effettuati o direttamente presso gli Uffici dell'agente di riscossione territorialmente competente, mediante delega irrevocabile ad un istituto di credito o, tramite servizio postale utilizzando un modello di versamento. Il destinatario dei versamenti è l'agente della riscossione o la Tesoreria Provinciale dello Stato; il delegato deve rilasciare un'attestazione recante l'indicazione dei dati identificativi del soggetto che effettua il versamento, la data, la causale e gli importi, nonché i crediti per i quali il contribuente si è avvalso della facoltà di compensazione. Accanto alla centralità del versamento diretto, lo strumento del ruolo riveste ancora un'importanza

[130]Cfr. S.M. Messina, La compensazione nel diritto tributario, Milano, 2006.
[131]Art. 29 del D.p.r. 600/1973.
[132]D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 artt. 29 e 30.
[133] F. Tesauro, Istituzioni di Diritto Tributario, Torino, 2011.
[134]La prima rata è pari al *40%* dell'acconto e deve essere versata nel termine previsto per il versamento del saldo dovute in base alla dichiarazione relativa all'anno di imposta precedente; la seconda rata deve essere versata nel mese di novembre.

indiscutibile per la riscossione tributaria. Il ruolo[135] è, pertanto, il mezzo di riscossione di tutti i tributi per i quali la riscossione non avviene mediante ritenuta alla fonte, o versamento diretto, o in base all'avviso di accertamento[136]. L'ufficio dell'agenzia delle entrate forma il ruolo iscrivendo le somme da riscuotere in base ad un titolo che lo legittima a riscuotere, ossia o in base alla dichiarazione o in base ad un avviso di accertamento. Il ruolo[137] è un atto amministrativo collettivo che deve essere sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato e inviato al concessionario della riscossione (*oggi alle società Equitalia s.p.a.)* seguendo particolari procedure automatizzate. Quest'ultimo soggetto forma, per ogni contribuente, un apposito atto, denominato "*cartella di pagamento*"[138], che deve essere notificata al contribuente stesso[139]. Con la cartella di pagamento viene richiesto al contribuente il pagamento delle somme dovute entro il termine di sessanta giorni, con l'avvertenza che in caso di mancato pagamento verrà attivata la "*procedura di riscossione forzata*"[140].Le cartelle di pagamento relative alle imposte sui redditi e all'Iva devono essere notificate: a) entro il *31* dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista *dall'art. 36-bis del D.p.r. 29 settembre 1973, n.600*; b) entro il *31* dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito di controllo formale previsto dall'art. *36-ter del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600*; c) entro il *31* dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti. È utile, in conclusione, distinguere i *ruoli definitivi* (in cui viene iscritta la totalità delle imposte, sanzioni ed interessi dovuti) *e i ruoli provvisori* (in cui viene iscritta una parte di quanto dovuto dal contribuente). I primi vengono formati nei casi in cui vi sia una sostanziale certezza in ordine alla sussistenza del credito dell'amministrazione, come accade qualora il debito di imposta risulti direttamente dalla dichiarazione del contribuente o da una avviso di accertamento divenuto definitivo, in quanto non impugnato dal contribuente entro i termini previsti dalla legge. I secondi, invece – ruoli provvisori – sono formati nel caso in cui il credito non possa ragionevolmente

[135]Le norme del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, riguardanti le imposte sui redditi, si applicano per la riscossione coatta delle imposte indirette, con eccezione delle norme che si riferiscono in modo specifico alle imposte dirette.

[136]D. Lgs. 26 febbraio 1999, n.46.

[137]Il ruolo, come ogni provvedimento amministrativo, deve essere motivato.

[138]La cartella di pagamento deve contenere: le imposte iscritte a ruolo, gli interessi, le sanzioni, l'aggio da corrispondere a titolo di compenso per la riscossione, la data in cui il ruolo è stato reso esecutivo, il responsabile del procedimento. La cartella di pagamento deve contenere, infine, l'intimidazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.

[139]Sui rapporti tra ruolo e cartella di pagamento cfr. Cass. 27 maggio 2011, n. 11736.

[140]La procedura di esecuzione forzata si articola essenzialmente nel pignoramento di beni del debitore, nella loro vendita e nell'assegnazione del ricavato all'erario creditore.

ritenersi consolidato, ovvero qualora si sia in presenza di avvisi di accertamento impugnati dal contribuente e non ancora definiti con sentenza passata in giudicato; in tali fattispecie, è previsto che l'ufficio iscriva a ruolo solamente una parte delle somme contestate negli avvisi di accertamento[141].

1.10 Concetto di evasione, elusione e "*frode fiscale*"

I concetti di evasione, elusione e frode fiscale spesso vengono confusi tra loro ma in realtà hanno caratteristiche molto diverse. Con il termine "*evasione fiscale*" si fa riferimento a tutti quei comportamenti attraverso i quali i cittadini violano la legge a fine di non pagare o pagare in maniera minore l'imposta: evasione significa violazione diretta, espressamente prevista e punita con sanzioni amministrative e/o penali. "*L'elusione*" non è violazione, ma aggiramento di precetti fiscali; l'elusione fiscale si ha in tutti quei casi in cui nel rispetto d una legittimità formale, si sfruttano le carenze dell'ordinamento giuridico al fine di evitare il pagamento di tributi senza violare a legge e subire le conseguenze da parte dell'autorità. Chi elude non viola alcuna specifica disposizione, ma ottiene un vantaggio fiscale che è indebito perché deriva da comportamenti privi di ragioni economicamente apprezzabili, diverse dal risparmio fiscale. L'elusione, a differenza dell'evasione, è frutto di un comportamento realizzato alla luce del sole senza occultamenti della materia imponibile[142]. In Italia esiste una "*normativa antielusiva*" sancita *dall'art. 37-bis del D.p.r. n. 600/1973* che sancisce l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria di atti, fatti e negozi anche collegati tra di loro, privi di validi ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzione d imposti o rimborsi, altrimenti indebiti. Tale norma, in pratica, disconosce i vantaggi tributari che vengono conseguiti attraverso l'elusione delle disposizioni relative alle imposte. *L'art. 1344 codice civile* prevede che è nullo, per illiceità della causa, il contratto che "*costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa*", ma questa norma non è applicabile ai contribuenti che eludono norme fiscali. *L'art. 10 dello Statuto dei Diritti del Contribuente* prevede che "*le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto*". L'elusione avviene attraverso più atti tra di loro collegati e che riguardano una o più delle seguenti operazioni: a) fusione, trasformazione, scissione, liquidazione e distribuzione ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; b) conferimenti in società o negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessione di crediti; d) cessioni di eccedenze di imposta; e) operazioni di cui al *D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544*

[141] In base all'art. 15 del D.p.r. 602/1973, i tributi corrispondenti agli imponibili accertati ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per la metà degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati.

[142] F. Tesauro, Istituzioni di Diritto Tributario, Torino, 2011.

recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni; f) operazioni, da chiunque effettuate, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società. Oltre che con norme con "*ratio antielusiva"*, l'elusione può essere contrastata con norme a contenuto espressamente antielusivo, che disciplinano fattispecie espressamente qualificate come elusive. Con le norme antri elusive il legislatore attribuisce all'Amministrazione Finanziaria il potere di qualificare come elusiva una determinata operazione e di imporre il pagamento del tributo eluso. Secondo l'art. *37-bis del D.p.r. 29 settembre n. 600*, che rappresenta una delle norme espressamente antielusive presenti nel nostro ordinamento, l'elusione assume rilievo quando: a) sia stato conseguito un vantaggio fiscale, "*altrimenti indebito*", conseguito cioè per effetto dell'aggiramento di un obbligo o divieto fiscale; b) l'operazione sia priva di valide ragione economiche. Gli accertamenti dei comportamenti elusivi non sono normali atti impositivi, che determinano l'imposta direttamente collegata dalla legge alla fattispecie realizzata, ma speciali avvisi di accertamento, che applicano la norma elusa: applicano, cioè, la norma elusa. Gli avvisi emessi in applicazione della norma antielusiva sono dunque speciali atti di imposizione, che, fermo restando le imposte dovute sul comportamento effettivamente posto in essere, impongono il pagamento di un tributo supplementare, pari alla differenza tra imposte dovute in base alla norma elusa ed imposte dovute sul comportamento realizzato[143]. È utile notare che poiché può essere dubbio se un comportamento posto in essere dal contribuente sia elusivo o no, il legislatore ha previsto una apposita forma di interpello, concernenti i comportamenti elusivi ed altre fattispecie di difficile interpretazione: vi è, infatti, il cosiddetto "*interpello speciale*", esperibile per l'applicazione d talune specifiche disposizioni, aventi quasi tutte finalità antielusiva[144], per il quale è competente la Direzione generale dell'agenzia delle entrate. *L'art. 37-bis, comma 8, del D.p.r. 29 settembre 1973, n.600* prevede che possono essere disapplicate "*le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario*": tale correttivo, previsto dal legislatore, prende il nome di "*ruling passivo*" o "*interpello antielusivo*".

1.10.1 Osservazioni. L'evasione delle imposte

Il contribuente può frodare il fisco attraverso diverse tipologie, che possono anche coesistere tra loro: a) "*sotto-dichiarazione del fatturato*", attraverso, cioè, una corretta dichiarazione egli acquisti di fattori produttivi ma con volume del fatturato dichiarato inferiore a quello effettivo; b) "*sovra-dichiarazione dei costi*", attraverso un

[143] F. Tesauro, Istituzioni di Diritto Tributario, Torino, 2011.
[144] Legge 30 dicembre 1991, n. 413.

gonfiamento dei costi sostenuti a fronte di una dichiarazione veritiera del fatturato; c) "*occultamento dell'intera filiera produttiva*", ossia attraverso l'occultamento di tutte le fasi della produzione, dall'approvvigionamento alla vendita. Grazie all'evoluzione dei moderni sistemi tributi, la riforma delle amministrazioni finanziarie, la diffusione di moderni strumenti tecnologici e informatici, i progressi delle tecniche di stima econometriche è possibile effettuare indagini sempre più raffinate e approfondite sul fenomeno dell'evasione. Si cerca inoltre, di dotare l'amministrazione finanziaria di potenti strumenti di contrasto e di monitoraggio dei comportamenti dei contribuenti. Con il decreto "*Salva Italia*"[145], ad esempio, al fine di combattere l'evasione, diviene obbligatorio per tutti gli istituti di credito, le società di gestione ed intermediazione del risparmio e le Poste Italiane inviare all'agenzia delle entrate copia degli estratti conto dei propri clienti/correntisti, movimentazione dei medesimi, investimenti, spese con carta di credito e flussi relativi alle cassette di sicurezza.

[145]D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito in Legge 22 dicembre 2011, n. 214

Capitolo 2. Gli studi di settore

2.1 L' accertamento Standardizzato mediante gli studi di settore

Il reddito degli imprenditori può essere determinato su base contabile secondo il regime della contabilità ordinaria ad esempio quando l'impresa ha un certa dimensione e tiene in modo sistematico la contabilità. Non è invece possibile fare affidamento sulla contabilità per l'accertamento del reddito delle imprese minori, la cui contabilità è piuttosto rudimentale. Il legislatore, preso atto dell'inefficacia dei metodi analitico – contabili, previsti dalla riforma degli anni '70, ha via via introdotto normative dirette a tassare gli imprenditori "*minori*" su base presuntiva, mediante procedure di "*accertamento standardizzato*". Tali procedure sono, poi, state estese anche agli imprenditori in contabilità ordinaria. Lo strumento dell'accertamento standardizzato è costituito dagli studi di settore[146]. L'elemento caratteristico degli studi di settore è dunque la relazione matematica con cui, per ciascun cluster, muovendo dai dati contabili e strutturali (*variabili indipendenti*), si calcola la variabile dipendente, cioè l'importo presunto dei ricavi o dei compensi. L'elaborazione degli studi di settore delle attività di lavoro autonomo è più problematica; i risultati economici di una attività artistica o professionale dipendono fortemente da caratteristiche soggettive, meno inquadrabili delle imprese in categorie standardizzate[147].La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri e o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "*ex lege*" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standard in sé considerati, ma nasce solo in esito al contraddittorio con il contribuente, da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento. L'esito, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controversia offerta 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. Gli studi di settore sono atti amministrativi generali di organizzazione. Essi non possono essere applicati in via automatica per rettificare i ricavi dichiarati[148], essendo necessario che l'ufficio svolga un'attività istruttoria, in contraddittorio con il contribuente, per verificare se vi sono ragioni che confermano i ricavi indicati negli

[146]L'iter normativo degli studi di settore è descritto dalla circolare 21 maggio 1999, n.110/E.
[147] F. Tesauro, Istituzioni di Diritto Tributario, Torino, 2011.
[148] "E quindi, ad esempio, il reddito".

studi di settore o ragioni che giustificano la produzione di ricavi in misura inferiore[149].La Corte di Cassazione afferma che sul contribuente "*incombe l'onere di muovere rilievi specifici ai coefficienti parametrici applicati, nonché di provare – sia in sede amministrativa, che dinanzi al giudice tributario di merito – la sussistenza delle condizioni, anche con riferimento alla specifica realtà dell'attività economica esercitata, che giustifichino l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui è applicabile lo standard prescelto dall'Amministrazione Finanziaria"*[150]. In definitiva, dunque, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità dell'atto di accertamento fondato sui suddetti parametri, è tenuto a valutare, *in primis*, gli elementi presuntivi forniti dall'amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio, e solo una volta ritenuto che si sia formata una valida prova presuntiva, ai sensi *dell'art. 2727 e ss. del codice civile*, dovrà dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, gravato da tale onere specifico[151]. L'Amministrazione Finanziaria, quando riscontra che i redditi dichiarati non corrispondono a quelli risultanti dagli studi di settore, non può emettere avvisi di accertamento automatici, basati esclusivamente sull'applicazione dello studio di settore, ma deve attivare obbligatoriamente il contraddittorio con il contribuente[152]. L'accertamento, che muove dagli studi di settore, è un accertamento *analitico - induttivo*, che potrà essere effettuato solo dopo aver riscontrato, nel caso concreto, l'applicabilità *del'art. 39 comma 1, lett. d), del D.p.r. n. 600 del 1973*[153], e *dell'art. 54 del D.p.r. 633 del 1972*[154]. Gli studi di settore forniscono una indicazione dei ricavi e dei compensi, non del reddito: essi, infatti, permettono la rettifica dei ricavi e dei compensi quando non vi è corrispondenza fra ricavi dichiarati e i ricavi indicati dallo studio di settore, a prescindere da valutazioni di inattendibilità della contabilità. In estrema sintesi, l'onere probatorio negli accertamenti da studi di settore e cosi ripartito: a) all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento; b) al contribuente, che può utilizzare a suo vantaggio anche presunzioni semplici, fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standard o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce. L'Agenzia delle Entrate, a livello centrale, con la circolare *n. 19/E del 14 aprile 2010*, ha dettato le linee comportamentali agli Uffici periferici, in merito alla gestione del contenzioso in materia di studi di settore: secondo il citato documento di prassi, lo studio di settore è una presunzione semplice che, da sola, non può costituire la motivazione di un avviso

[149]Cass. 28 luglio 2006, n. 17229.
[150]Cass. S.U. 26635/09, Cass. 4148/09, Cass. 12558/10.
[151]Cass. 9784/10.
[152]L. 8 maggio 1998, n. 146.
[153]In materia di imposte sui redditi.
[154] In materia di Imposta sul Valore Aggiunto.

di accertamento, se non attraverso un adattamento della generica situazione ipotizzata da GERICO alla specifica casistica che interessa il contribuente.

2.1.1 Brevi cenni sul "*visto pesante*"

I responsabili dei CAAF delle imprese ed i professionisti abilitati possono rilasciare, su richiesta del contribuente, una speciale asseverazione, detta "*visto pesante*"[155]. Ciò che viene asseverato è che gli elementi contabili ed extracontabili comunicati dal contribuente all'amministrazione finanziaria nella dichiarazione dei redditi, e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, corrispondono alla contabilità e alla documentazione contabile dell'impresa. Inoltre, il visto implica l'attestazione che i ricavi dichiarati sono congrui rispetto a quelli determinabili sulla base degli studi di settore. Il visto produce due ordini di effetti: a) il primo è quello relativo al fatto che le dichiarazioni accompagnate da visto pesante non possono essere rettificate con metodo induttivo[156]; b) il secondo è che in caso di rettifica, il ricorso impedisce la riscossione fino alla sentenza di primo grado.

2.1.2 Novità in tema di accertamento standardizzato

È importante ricordare alcune novità in tema di accertamento mediante studi di settore. Innanzitutto, vi è la possibilità per l'amministrazione finanziaria di effettuare accertamento induttivo, a decorrere dall'anno di imposta *2010*, anche nei casi: a) omessa presentazione del modello degli studi di settore;b) indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità insussistenti;c) scostamento superiore al *15%* o comunque a *50 mila* euro. L'ufficio dovrà accertare, in queste ipotesi, il maggior reddito imponibile sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti, o venuti a sua conoscenza o in suo possesso, prescindendo in tutto o in parte dalle scritture contabili, e avvalendosi di presunzioni semplici anche se non gravi, precise e concordanti. Vi e poi da segnalare che con il *decreto 201/2011 (c.d."Salva Italia"*) è stato istituito, a partire dal periodo di imposta *2011*, il nuovo regime della trasparenza, il quale ha abrogato le norme "*premiali*" per i soggetti che risultano in linea con i risultati di GERICO, e stabilito, a prescindere dall'utilizzo della trasparenza, che chi risulta "*congruo e coerente*", anche a seguito di adeguamento, e dichiara fedelmente i dati degli studi, fruisce di una serie di vantaggi. *L'art. 70 della L. 342/2000* prevede che l'accertamento basato sugli studi di settore non pregiudica la rettifica sia con riferimento alle categorie reddituali diverse da quelle oggetto degli stessi studi, che con riferimento alle medesime categorie reddituali. In sostanza, gli accertamenti basati sugli studi di settore – notoriamente a carattere presuntivo – sono stati

[155] D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, artt. 35 e 36, introdotti con D. Lgs. 28 dicembre 1998, n. 490.

[156] Possono, però essere rettificate in base agli studi di settore, ma entro la fine del terzo anno successivo alla presentazione della dichiarazione.

inquadrati tra gli accertamenti "*parziali*": per affermare ciò è necessario l'intervento di una precisa norma, come deroga ad una precisa regola[157].

2.2 Richiami alle "*presunzioni*" nell'accertamento tributario

L'art. 12 del D.l. 2 marzo 1989, n. 69[158], ha introdotto l'accertamento in base ai cd. "*coefficienti presuntivi*" per determinare il reddito dei contribuenti in regime di contabilità semplificata. Nei confronti di tali soggetti, infatti, l'amministrazione finanziaria può determinare induttivamente l'ammontare dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari, sulla base di appositi indicatori di riferimento ("*coefficienti*"), indipendente da quanto disposto *dall'art. 39 del D.p.r. 600/1973*[159]e *dall'art. 55 del D.p.r. 633/1972*[160]. Tale metodologia, rimasta in vigore per i periodi di imposta dal *1989* al *1994*, ora non è più in vigore. Tutte le disposizioni concernenti l'accertamento sulla base dei coefficienti presuntivi sono state abrogate nel *1995*[161], in previsione dell'entrata in vigore di più moderni, completi ed efficienti metodi di accertamento quali gli "*studi di settore*".È necessario premettere che la collocazione degli studi di settore nell'ambito *dell'art. 39 comma 1 lett.) d del D.p.r., n. 600 del 1973*che richiama l'attenzione sulle presunzioni gravi, precise e concordanti nell'accertamento analitico – induttivo, ha portato la dottrina ad affermare la loro natura di presunzioni semplici in grado di non operare automaticamente in fase di accertamento. Di diversa opinione sembrava, invece, l'Agenzia delle Entrate, che dapprima ha sostenuto la valenza di presunzione legale degli studi di settore, ma che poi, con la *circolare 5/E del 23 gennaio 2008* ha affermato che gli studi di settore hanno valore di presunzione semplice, specificando che gli uffici sono chiamati a verificare di volta in volta "*l'idoneità dello studio a cogliere l'effettiva situazione patrimoniale del contribuente*". Premesso ciò, facciamo un breve richiamo alla definizione di "*presunzioni*" e alla differenza tra "*presunzione semplice*" e "*presunzione legale*". *L'articolo 2727 cod. civ*. si fa carico di stabilire la definizione di presunzione: "*le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato*". Le presunzioni principali, applicabili nel diritto tributario, si possono distinguere in "*semplici*" e in "*legali*". *L'art. 2728 del cod. civ*., descrivendo le presunzioni legali, afferma: "*Le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore delle quali esse sono stabilite. Contro le presunzioni sul fondamento delle quali la legge dichiara nulli certi atti o non ammette l'azione in giudizio non può essere data prova contraria, salvo che questa sia consentita dalla legge stessa*". Negli ultimi anni si è assistito ad un

[157]Art. 41-bis del D.p.r. 600/1973.
[158]Convertito con modifiche, dalla l. 154/1989 e, successivamente, modificato dall'art. 7 della L. 413/1991 e dall'art. 62 quarter del D.L. 331/1993 convertito in L. 427/1993
[159] In materia di imposta sui redditi.
[160] In materia di Imposta sul Valore Aggiunto.
[161]Legge 28 dicembre 1995, n. 549, recante "misure di razionalizzazione della finanza pubblica".

incremento dei casi di presunzioni legali in ambito tributario determinati dalla necessità di ampliare le basi imponibili attraverso proprio il meccanismo delle presunzioni. Nelle presunzioni legali il valore probatorio è riconosciuto dalla legge e da sole sono sufficienti a legittimare la rettifica del reddito imponibile addossando l'onere della prova contraria a carico del contribuente. *L'articolo 2729 del codice civile* definisce le presunzioni semplici: "*Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice [art. 116 c.p.c.], il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti. Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni [2721, 2722 cod. civ.]*"[162]. In presenza di violazioni *particolarmente gravi*[163] viene consentito all'amministrazione di effettuare la rettifica anche sulla base di presunzioni semplici sprovviste dei caratteri di gravità, precisione e concordanza. (In questo caso alcuni autori parlano di presunzioni "*semplicissime*".) Quando si è in presenza di presunzioni semplici, per le quali l'onere probatorio incombe sull'Amministrazione Finanziaria, quest'ultima deve portare in giudizio elementi presuntivi con un elevato grado di probabilità circa il fatto presunto[164]. L'ufficio, ai fini di rettificare il reddito imponibile di un contribuente, è tenuto a dimostrare la sussistenza di ulteriori elementi indiziari della presunta evasione che possono conferire il carattere di gravità, precisione e concordanza alla presunzione di maggiore imponibile. Con riferimento al diritto tributario, i fatti sui quali si fondano le presunzioni semplici, devono essere provate in giudizio e il relativo onere grava sull'amministrazione finanziaria, la quale, ha quindi l'onere di dimostrare che gli elementi presuntivi posti alla base della pretesa impositiva abbiano i caratteri di gravità, recisione e concordanza[165]. La differenza principale, tra presunzioni semplici e presunzioni legali, si rileva in termini di ripartizione dell'onere della prova: nel primo caso l'amministrazione finanziaria dovrà dimostrare che la presunzione soddisfi i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza ai sensi *dell'articolo 2729 del codice civile*; nel secondo caso le presunzioni assurgono a fatti costitutivi della pretesa tributaria senza ulteriori oneri per l'amministrazione finanziaria che potrà fondare l'avviso di accertamento sulla base delle sole presunzioni con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente al quale, poi, spetterà la dimostrazione della inefficacia della

[162]L'orientamento giurisprudenziale ha stabilito che il giudice può far discendere il proprio convincimento esclusivamente da presunzioni semplici e può addirittura fondarlo su un'unica presunzione di tale tipologia, anche contrastante con eventuali elementi acquisiti nel corso del procedimento. Il prudente apprezzamento del giudice deve però ritenere dimostrato il fatto solo se gli indizi presunti sono "*gravi, precisi e concordanti*", tali da dichiarare non attendibili altri elementi ulteriori, cosicché la prova per presunzione semplice diverrà allora una prova completa.

[163]Articolo 39, comma 2, del D.p.r. 600/1973, per gli accertamenti induttivi, e articolo 41, comma 2, dello stesso D.p.r., per l'ipotesi di omessa dichiarazione.

[164]Corte di Cassazione, sent. n. 3326, depositata l'11 febbraio 2011.

[165]Deotto Dario, Percorso di approfondimento: Metodi di accertamento e difesa del contribuente.

ricostruzione reddituale presuntiva sulla base di fatti modificativi o estintivi[166]. Si vuole solo accennare, che in sede processuale, nel caso di presunzioni semplici il giudice può valutare gli elementi presuntivi secondo il suo libero apprezzamento ai sensi del'art. *116 c.p.c*., salvo che la legge disponga altrimenti, nei limiti di ammissibilità specificamente previsti dal citato art. *2729 cod. civ*.; nelle ipotesi di presunzioni legali, invece, al giudice non è consentito di modificare il valore probatorio attribuito dalla legge ai fatti[167].

2.2.1 I requisiti di gravità, precisione e concordanza

Con il procedere degli anni, la giurisprudenza ha definito i requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui *all'art. 2729 cod. civ*.: a) "*gravi*" sono gli elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti e, come tali, resistenti alle possibili obiezioni; b) "*precisi*" sono gli elementi dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa, altrettanto o più verosimile interpretazione; c) "*concordanti*", infine, sono gli elementi non confliggenti tra loro e non smentiti da dati ugualmente certi[168]. Per quanto riguarda la probabilità di veridicità del fatto presunto, la Corte di Cassazione ha ritenuto che l'esistenza del fatto ignoto non debba necessariamente rappresentare l'unica conseguenza possibile di quello noto, ma è sufficiente che dal fatto noto sia desumibile quello ignoto secondo un giudizio di probabilità, dovendosi cioè ravvisare una connessione logica tra la verificazione del fatto già accertato e quella del fatto ancora ignoto, alla luce di regole di esperienza che convincano il giudice circa la verosimiglianza della verificazione stessa dell'uno quale effetto dell'altro[169].Per ciò che attiene alla concordanza, invece, dobbiamo partire dalla definizione stessa del termine che prevede una molteplicità degli elementi presuntivi (almeno due) e, una convergenza tra loro. La cassazione, però, ha più volte stabilito che anche un unico elemento presuntivo, perché particolarmente grave, univoco e coerente può soddisfare i requisiti di cui all'art. *2729 del codice civile*.

2.3 Quadro storico - normativo degli studi di settore

Già prima degli *anni '90* erano presenti istituti di funzionamento non diversi dagli studi di settore; nel *1984* venne introdotta per i contribuenti minori la possibilità di determinare forfettariamente il reddito e quindi fu attribuito per effetto del *d.l.*

[166]Le presunzioni nell'accertamento tributario: studi di settore e antieconomicità delle scelte imprenditoriali, Antonio Lorio, Perugia.

[167]F. Amatucci, criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario, in giustizia tributaria n. 2/2008, n. 214.

[168]Cass. 5 settembre 1996, n. 8089; Cass. 7 aprile 1999, n. 3352.

[169]Cass. 26 marzo 1997, n. 2700; Cass. 6 giugno 1997, n. 5082; Cass. 14 settembre 1999, n. 9782; Cass. 8 luglio 2002, n. 9884.

853/1984[170] agli uffici la possibilità di determinare induttivamente per le imprese minori ed i professionisti il complesso di ricavi e compensi sulla base di presunzioni desunte da alcuni parametri attinenti all'attività economica esercitata. In seguito, con il *d.l. n. 69/1989*[171] furono introdotti i coefficienti di congruità dei ricavi e i coefficienti presuntivi di redditività e la possibilità da parte dell'amministrazione finanziaria di procedere ad una rettifica induttiva della dichiarazione dei redditi dei contribuenti in regime di contabilità semplificata e agli esercenti arti e professioni. La *legge n. 413/1991*[172] ha poi eliminato i coefficienti di congruità dei ricavi, lasciando invece inalterata la disciplina dei coefficienti presuntivi di reddito[173] fino al *1994*. Il funzionamento dell'istituto si basava sul fatto che la determinazione del reddito del contribuente avvenisse per prima cosa mediante la ricostruzione dei compensi e i ricavi presunti del contribuente ricorrendo ad apposite tabelle i quali, una volta sottratti i componenti negativi di reddito, davano luogo al reddito imponibile. *L'art. 62-bis del decreto legge 331/1993* recita: "*Gli uffici del Dipartimento delle Entrate del Ministero delle Finanze, sentite le associazioni professionali e di categoria, elaborano entro il 31 dicembre 1995, in relazione ai vari settori economici, appositi studi di settore al fine di rendere più efficace l'azione accertatrice e di consentire una più articolata determinazione dei coefficienti presuntivi di cui all'art. 11 decreto legge 69/198"*[174]. Sono, pertanto, gli stessi uffici che identificano campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori da sottoporre a controllo allo scopo di individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata. Lo "*step normativo*" continua poi con *l'art. 3 della legge 549/1995* - "*accertamento in base ai parametri*" - la quale tra il *1995* e il *1997* di fatto andava a sostituire la pre-vigente disciplina dei coefficienti presuntivi di reddito e contestualmente prorogava l'entrata in vigore degli studi di settore al *1998*[175]. I parametri venivano quindi applicati nei confronti dei contribuenti in contabilità semplificata e la loro costruzione avveniva essenzialmente mediante elaborazioni statistiche sulle dichiarazioni presentate dai contribuenti; tuttavia il meccanismo era poco sofisticato. Con riferimento all'ambito di applicazione degli accertamenti in base a studi di settore, la disciplina istitutiva affermava che essi potevano essere effettuati solo nei confronti di contribuenti con periodo di imposta corrispondente a *12* mesi la cui attività fosse svolta in condizioni di normalità. Ne consegue che erano esclusi *ex art. 10, comma 4, legge n. 146/1998* i seguenti soggetti: a) Soggetti che svolgano un'attività con un periodo di imposta inferiore o superiore a *12* mesi; b) Soggetti che abbiano iniziato un'attività e cessato

[170] Convertito in legge n. 17/1985.
[171] Convertito in legge n. 154/1989.
[172] Legge Finanziaria per il 1992.
[173] Elaborati dal Ministero delle Finanze in base ad informazioni di tipo contabile ed extra-contabile fornite dagli stessi contribuenti attraverso le dichiarazioni, dalle associazioni di categoria e di quelle provenienti dagli accertamenti effettuati dall'amministrazione finanziaria.
[174] Convertito con modifiche nella legge 154/1989.
[175] Dalla data inizialmente fissata al 1995.

la stessa nello stesso periodo di imposta; c) Soggetti che abbiano modificato l'attività esercitata nel corso del periodo di imposta; d) Soggetti nei confronti dei quali la metodologia statistica non sia in grado di rappresentare le caratteristiche di reddito dell'impresa , ad esempio i venditori a domicilio; e) Soggetti i cui ricavi dichiarati superino i *5.164.569,00 €*; f) I soggetti che hanno svolto un periodo di imposta non in condizioni normali di svolgimento; g) Coloro che hanno modificato l'oggetto esercente l'attività nell'arco del periodo di imposta (es. fallimento, liquidazione, attività ancora non iniziata). La *Legge Finanziaria 2007* ha modificato le cause di esclusione contenute nell'originario *art. 10, comma 4, della legge n. 146/1998* prevedendo che a partire dalla data del *1 gennaio 2007* sono esclusi dall'accertamento in base agli studi di settore i contribuenti che: a) abbiano dichiarato ricavi e compensi di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, che in ogni caso non può essere superiore a *7,5 milioni di euro*; b) abbiano iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta; c) si trovino in un periodo di "*non normale*" svolgimento dell'attività. Come si nota, per effetto delle novità apportare dalla legge finanziaria l'accertamento da studi può avvenire sia verso soggetti che abbiano un periodo di imposta diverso dai *12* mesi, sia qualora vi sia stata cessazione dell'attività nello stesso periodo di imposta e infine anche qualora vi sia stata prosecuzione di una stessa attività tra soggetti diversi. A partire dal periodo di imposta *2003*, per effetto della *legge n. 311/2004*[176], i soggetti in contabilità ordinaria, anche per opzione, e gli esercenti arti e professioni potevano essere assoggettati ad un accertamento basato sugli studi di settore solo qualora vi fosse uno scostamento per due periodi di imposta su tre tra ricavi e compensi dichiarati rispetto al valore puntuale ottenuto da GERICO. Importanti modifiche sono arrivate per effetto del *d.l. n. 223/2006*[177] il quale ha di fatto abrogato la regola dello scostamento tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli stimati dagli studi di settore per almeno due periodi d'imposta su tre nonché la norma che legittimava l'accertamento nei confronti di tutti i contribuenti in contabilità ordinaria (anche per opzione) in presenza di una contabilità giudicata inattendibile oppure in seguito ad un'incoerenza rispetto ad indicatori di natura economica, finanziaria e patrimoniale; conseguentemente a partire dal *2007* tutti i soggetti, indipendentemente dal regime contabile adottato e fermo restando le cause di esclusione e inapplicabilità precedentemente rilevate nonché l'obbligo di invito al contraddittorio non giudicato soddisfacente, divenivano accertabili allo stesso modo e cioè sulla base delle risultanze dell'applicazione degli studi stessi, nel momento in cui fosse ravvisato dagli Uffici nel singolo periodo di imposta un ammontare di ricavi e compensi inferiore rispetto a quello predeterminato da GERICO. Successive modifiche sono poi arrivate con la *legge n. 296/2006*[178] la

[176] Legge Finanziaria per il 2005.
[177] Convertito con modificazioni in legge n. 248/2006, c.d. "*Manovra – bis*".
[178] Legge Finanziaria per il 2007.

quale ha innanzitutto ampliato la soglia massima di ricavi e compensi superati i quali gli studi di settore risultano essere inapplicabili, spostandola da *5.164.569 € a 7,5 milioni di euro*; inoltre ha soppresso alcune previgenti cause di esclusione dagli studi di settore, cosi come sopra visto, prevedendo contestualmente che per i soggetti cui si renda inapplicabile l'istituto in esame vengano comunque individuati specifici indicatori di normalità economica idonei a rilevare la presenza di ricavi o compensi non dichiarati o di rapporti di lavoro irregolare. La norma istitutiva degli studi di settore è il *Decreto Legge 331/1993*[179]; con *l'articolo 62-bis* sono stati introdotti gli studi di settore con lo scopo di migliorare i vecchi coefficienti presuntivi di cui *all'art. 11 Decreto Legge 69/1989*; con *l'articolo 62-sexies* gli stessi sono stati inseriti come strumento di accertamento analitico con presunzione di cui *all'art. 39 comma 1, lettera d), del D.p.r. 600/1973 e art. 54, comma 2, ultima parte, del D.p.r. 633/1972*.

2.3.1 L'evoluzione normativa

In questo paragrafo osserviamo le principali modifiche normative che dal *1998* ad oggi hanno interessato lo studio di settore. a) *D.p.r. 195/1999, l'art. 2* ha reiterato la previsione, già prevista *dall'art. 10 della legge n. 146/1998* che nel primo anno di utilizzo degli studi di settore non fossero applicati interessi e sanzioni per il contribuente che avesse deciso di adeguarsi al responso di GERICO; b) *Legge n. 311/2004* (*Legge Finanziaria per il 2005*): tra le novità del testo normativo in esame, in primo luogo troviamo la revisione del singolo studio di settore ogni quattro anni dalla data di entrata in vigore (o revisione). In secondo luogo è stata modificata la pre-vigente disciplina che distingueva tra soggetti in contabilità ordinaria e semplificata e soggetti esercenti arti e professioni con l'introduzione di una norma unica per tutti[180]. Con riferimento a sanzioni ed interessi in presenza di un adeguamento spontaneo da parte del contribuente, è stato previsto che lo stesso può essere fatto a condizione che venga versata una maggiorazione del *3%* sul differenziale esistente tra ricavi e compensi dichiarati e quelli derivanti dall'applicazione del modello, salve le ipotesi in cui tale differenza non superi il *10%* dei ricavi e compensi dichiarati e che l'adeguamento non riguardi studi al primo anno di implementazione o di revisione. Infine, un'importante novità riguarda il preventivo invito al contraddittorio obbligatorio prima della notifica dell'avviso di accertamento anche nell'ambito di accertamenti fondati sugli studi di settore; c) *Legge n. 296/2006* (*Legge Finanziaria per il 2007*). Per effetto della legge in questione è stato introdotto *l'art. 10 – bis alla legge n. 146/1998* con la previsione che gli studi di settore fossero assoggettati a revisione al massimo ogni tre anni dalla entrata in vigore o dall'ultima revisione. Sono stati modificati i meccanismi di determinazione dei ricavi e dei compensi con l'introduzione degli indicatori di coerenza e normalità economica volti ad integrare i ricavi e i compensi dei professionisti ed imprese; in altre parole, a partire dal *2007*, sia gli indicatori di coerenza che di normalità economica potranno

[179] Convertito con modifiche nella legge 427/1993.

[180] Tavone, "*Manovra finanziaria 2005: le disposizioni fiscali in materia di studi di settore, accertamento e riscossione*", 2004.

concorrere all'esito degli studi di settore;d) *D.l. 81/2007*[181] e *Legge n. 244/2007* (*Legge Finanziaria per il 2008*): i testi normativi in questione hanno essenzialmente modificato le modalità di utilizzo in fase di accertamento dei risultati ottenuti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica e degli studi di settore stessi. Sotto il primo profilo si è infatti stabilito che gli indicatori di normalità economica costituiscono presunzioni semplici e dunque i contribuenti che abbiano un ammontare di ricavi e compensi inferiore rispetto a quelli desumibili dall'applicazione degli stessi non sono assoggettabili automaticamente ad accertamento. Sotto il secondo profilo la più rilevante modifica è stata la valenza probatoria degli studi di settore i quali assumono il connotato di presunzioni semplici e come tali non si configurano come autonomamente sufficienti a permettere l'emissione in automatico di un avviso di accertamento, ma devono essere supportati da altri elementi probatori raccolti dagli Uffici. Ulteriore novità ha riguardato la motivazione dell'avviso di accertamento basato sugli studi di settore che deve riportare in maniera analitica ed esplicita le valutazioni che hanno portato gli Uffici a procedere all'accertamento stesso[182]; e) *D.l. n. 112/2008*[183]: è stata introdotta, in prospettiva del federalismo fiscale, la previsione che gli studi di settore debbano essere elaborati anche su base regionale e comunale; f) *D.l. n. 98/2011* ("*Manovra 2011*"), *D.l. n. 138/2011*("*Manovra di ferragosto*") e *D.l. n. 201/2011* (*c.d. "Decreto Salva Italia*") e *D.l. n. 16/2012* (c.d. *"Decreto semplificazione fiscale*"). Tali norme prevedono, da un lato "*premi*" per i contribuenti i quali dichiarano risultanze in linea secondo i criteri stabiliti dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del *12 luglio 2012* con i parametri di congruità e coerenza elaborati dal software degli studi di settore; dall'altro, prevedono, "*penalità*" per i soggetti non in linea nei confronti dei quali sono previsti strumenti di indagine e sanzionatori particolarmente incisivi. Ulteriori novità hanno poi riguardato la modifica dei casi di applicazione dell'accertamento induttivo puro con aumento della franchigia tra reddito dichiarato ed accertato dal *10% al 15%* e il contestuale inserimento di un valore assoluto pari a *50 mila euro*. Gli Uffici possono procedere "*all'accertamento induttivo puro*",*ex art. 39 comma 2 dpr 600/1973* nei seguenti tre casi: a) omessa presentazione dei modelli relativi agli studi di settore in dichiarazione; b) indicazione di inesistenti cause di esclusione o inapplicabilità degli studi di settore; c) infedele compilazione dei modelli la quale abbia come conseguenza un differenziale tra ricavi dichiarati ed accertate in base agli studi superiore al *15%* e in ogni caso superiore a *50 mila euro;* g) La *Legge Finanziaria per il 2011*, ha stabilito, infine, che i soggetti non congrui ma coerenti saranno interessati da specifici piani di controllo, mentre quelli non congrui e non coerenti saranno sottoposti a verifiche prioritariamente svolte ricorrendo alle indagini finanziarie; h) Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha approvato la revisione degli studi di settore, con cinque decreti ministeriali di ratificazione pubblicati in altrettanti supplementi straordinaria dalla Gazzetta Ufficiale n. *304 del 30 dicembre 2013*. La ratificazione degli studi di settore evoluti ha riguardato in particolare: sei attività professionali, *21 attività commerciali, 21 attività manifatturiere, 21 attività per la produzione di servizi.* La commissione degli esperti degli studi di settore ha

[181]Convertito con modificazioni in legge n. 127/2007.

[182]Holzmiller, Studi di settore – novità della Finanziaria 2008 e chiarimenti della C.M. 5/E/2008; Agenzia delle Entrate, circolare n. 5 del 23/01/2008.

[183]Convertito in legge n. 13/2008.

approvato, meno di un anno fa, il *4 marzo 2014*, le modifiche agli studi di settore che, dopo l'approvazione con Decreto Ministeriale dell'Economia e delle Finanze, saranno applicabili per il *periodo di imposta 2013*; tra i principali temi trattati: l'approvazione dell'indice di normalità economica legato ai beni strumentali e il parere positivo sulla necessità di aggiornare la territorialità degli studi dopo l'istituzione dei nuovi comuni.

2.4 Gli studi di settore. Definizione

Gli studi di settore sono strumenti di accertamenti basati su presunzioni che consentono di determinare, secondo medie statistiche i ricavi o i compensi dei soggetti che svolgono attività d'impresa, arti e professioni[184]. L'espressione "*studi di settore*" viene utilizzata per indicare: a) una procedura di calcolo: ossia un metodo informatizzato a base statistica per il calcolo dei ricavi o dei compensi presunti dall'attività di ogni singola impresa o professionista. Gli studi di settore sono realizzati rilevando, per ogni singola attività economica, le relazioni esistenti tra le variabili contabili e quelle strutturali, sia interne (*ad esempio: il processo produttivo, l'area di vendita, etc.*) che esterne all'azienda o all'attività professionale (*ad esempio: l'andamento della domanda, il livello dei prezzi, la concorrenza, etc*.). Gli studi di settore tengono conto anche delle diverse fasi dell'attività e delle caratteristiche dell'area territoriale in cui opera l'azienda[185]; b) una procedura di ausilio per l'accertamento, di cui l'agenzia delle entrate può avvalersi utilizzando questo stesso conteggio. Alla domanda cosa sono gli studi di settore, si può senz'altro affermare, in prima approssimazione, che sono uno strumento tecnico, frutto di una indagine statistica ed econometrica estremamente seria e costante nel tempo, con cui l'amministrazione finanziaria valuta, anno per anno, l'attendibilità dei ricavi spontaneamente dichiarati dalle imprese e dai lavoratori autonomi nelle rispettive dichiarazioni annuali d'imposta.[186]Gli studi di settore rappresentano uno strumento di equità e trasparenza nel rapporto fisco-contribuente. Essi consentono di valutare la capacità delle imprese e dei professionisti, di produrre ricavi o conseguire compensi, in relazione alla struttura organizzativa adottata e all'ambiente economico in cui operano. Il rapporto collaborativo e partecipativo tra Fisco e contribuenti ha permesso di costruire questo strumento che nel corso degli anni è stato sempre revisionato, migliorato e ottimizzato con processi di innovazione continui.[187]La costruzione degli studi è possibile grazie alla collaborazione delle associazioni di categoria e degli ordini professionali, che intervengono sia nella fase di elaborazione dello studio sia in quella di revisione e monitoraggio. Gli studi di settore sono utilizzati da supporto per il cosiddetto accertamento analitico con metodo induttivo. Come evidenziato da uno

[184] Art. 62-sexies, D.l. n. 331/1993 e art. 10 della legge 8 maggio 1998, n.146.
[185]Il luogo ove l'attività è collocata, il livello dei prezzi, le condizioni e le modalità operative, le infrastrutture esistenti utilizzabili, etc.
[186] N. Pollari, Manuale di Diritto Tributario, Roma, 2014.
[187] Cit. SOSE.

dei principali responsabili[188] del "*Progetto Studi di Settore*", in occasione di un convegno tenutosi nell'aprile *del 2001*[189], essi possono essere visti come una evoluzione della metodologia basata su parametri. Il contribuente, in base a questa nuova tipologia di accertamento, è chiamato a collaborare con l'amministrazione finanziaria, compilando, in sede di dichiarazione annuale dei redditi, un apposito "*modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore*". In questo modello, dal contenuto variabile in base allo specifico settore economico-produttivo di appartenenza del contribuente, vengono richieste molte informazioni sulla struttura e sulle peculiari condizioni di esercizio dell'attività stessa[190].

2.4.1 Modalità di funzionamento

Gli studi di settore, elaborati mediante analisi economiche e tecniche statistico-matematiche, consentono di stimare i ricavi o i compensi che possono essere attribuiti al contribuente; sono utilizzati dal contribuente per verificare, in fase dichiarativa, il posizionamento dei dati raccolti rispetto alla congruità degli specifici indicatori e sono ,inoltre, utilizzati dalla stessa amministrazione finanziaria in fase di controllo. Gli studi di settore si applicano agli esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo che svolgono, come "*attività prevalente*"[191], un'attività per la quale risulta approvato un apposito studio di settore e che non presentano una causa di esclusione o di inapplicabilità. La prima fase degli studi di settore è caratterizzata dalla scelta delle attività economiche e dalla individuazione delle variabili che andranno a comporre i modelli; quest'ultimi vengono, poi, compilati dai contribuenti e, successivamente, elaborati dai tecnici della *S.O.S.E. (Società per gli Studi di Settore*) che disegnano dei profili d'impresa a livello macroeconomico. In una seconda fase, poi, vengono definiti i cluster o gruppi omogenei d'impresa, per i quali, mediante tecniche matematico-statistiche, è individuata una funzione di ricavo, che consentirà di confrontare il ricavo dell'impresa con quello medio delle imprese ad essa similari. Ogni singola fase della costruzione degli studi avviene con la partecipazione delle associazioni di categoria. In pratica, quindi, le imprese sono divise in "*cluster*", in base ad una molteplicità di fattori; sulla base di tali elaborazioni, e valutando la

[188]Dott. Ernesto Longobardi, *Direttore pro tempore* della scuola centrale tributaria, ora Scuola superiore dell'Economia e delle Finanze.

[189]Università di Bari, 2001, convegno di studi su: "*Gli studi di settore: primi risultati e prospettive*", lavori pubblicati in Il Fisco 34/2001.

[190]Per dare una idea concreta di ciò che abbiamo appena detto si prende ad esempio, il modello WG60U – attività 93.29.20. – "*gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali*". Ebbene, questo modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini del'applicazione del corrispondente studio di settore richiede informazioni specifiche su: elementi specifici dell'attività, tipologia dei servizi offerti, personale addetto all'attività, dotazione di attrezzature balneari, etc.

[191]Si intende l'attività dalla quale deriva, nel corso del periodo d'imposta, il maggiore ammontare di ricavi o di compensi.

situazione di campioni significativi di contribuenti appartenenti a ciascun gruppo omogeneo, è individuata la relazione matematica tra le caratteristiche dell'attività e l'ammontare presunto dei ricavi o compensi. L'elemento caratteristico degli studi di settore è dunque la relazione matematica con cui, per ciascun cluster, muovendo dai dati contabili e strutturali, si calcola la variabile dipendente, cioè l'importo presunto dei ricavi o dei compensi. L'elaborazione degli studi di settore delle attività di lavoro autonomo è più problematica. I risultati economici di un'attività artistica o professionale dipendono fortemente da caratteristiche soggettive, meno inquadrabili delle imprese in categorie standardizzate. Gli studi di settore, rispetto a coefficienti e parametri, si configurano come strumento molto più complesso in quanto basati su elaborazioni statistiche le quali tengono conto sia dei dati contabili ed extracontabili forniti dai contribuenti in base ad appositi questionari sia di altre variabili esterne legate al mercato e al territorio nel quale il contribuente opera. In particolare per la formazione degli studi di settore l'amministrazione finanziaria si serve di questionari inviati dai vari contribuenti, i quali vengono a loro volta elaborati da un'apposita società (*SOESE S.p.a*.) secondo due diversi criteri: la "*cluster analysis"* e "*l'analisi in componenti*" le quali permettono di creare settori specifici di appartenenza di contribuenti omogenei. Ai dati cosi formati vengono aggiunti correttivi di tipo strutturale o territoriale al fine di rendere gli studi di settore il più possibile aderenti con le realtà territoriali di riferimento e le imprese e professionisti ivi operanti[192].Ogni contribuente che appartenga ad una categoria alla quale si applicano gli studi di settore deve presentare, insieme con la dichiarazione dei redditi, un modello con cui comunica i dati (*contabili ed extracontabili*)rilevanti ai fini degli studi. I moduli si compilano e si trasmettono attraverso un software, che applica automaticamente lo studio di settore e indica: cluster di appartenenza, congruità e coerenza, oltre che volumi di ricavi o compensi previsti dallo studio. Ogni contribuente deve, dunque: a) inquadrare la propria attività in un cluster, sulla base dei principali dati extracontabili rilevanti; b) indicare se il volume dei ricavi e compensi dichiarati è congruo, cioè se rientra o meno nell'intervallo di "*confidenza parametrale*";c) individuare la coerenza dei principali indicatori economici che caratterizzano la sua attività rispetto alla forchetta di valori assunti come normali per il cluster. L'amministrazione, con l'elaborazione degli studi di settore, si prefigge di raggiungere l'obiettivo di dotarsi di uno strumento attendibile di valutazione dei ricavi dichiarati dall'universo delle piccole e medie imprese. Il tessuto economico nazionale è caratterizzato proprio dalla netta prevalenza, in termini di numero e peso economico complessivo, di imprese medio - piccole; le imprese di grandi dimensioni rappresentano, invece, una percentuale minore. Le informazioni raccolte con i questionari e con le dichiarazioni dei redditi e i modelli statistici utilizzati dall'amministrazione finanziaria, dunque, sono state finalizzate alla creazione di modelli tarati proprio su questo specifico target: le piccole e medie imprese. È utile definire, per l'applicazione dello studio di

[192] F. Tesauro, Istituzione di Diritto Tributario, Torino, 2011.

settore a ciascuna impresa/professionista le seguenti fasi metodologiche: a) analisi discriminante: una volta suddivisi i soggetti in gruppi omogenei è necessario determinare una regola di classificazione in grado di attribuire ciascun soggetto, in base ai propri dati strutturali, ai gruppi omogenei individuati nella fase di *Cluster Analysis*.; b) analisi della coerenza: per ciascun soggetto si valuta il posizionamento del valore di ogni singolo indicatore rispetto ad un intervallo, individuato come economicamente coerente sulla base dei valori di soglia ammissibili; c) analisi della normalità economica: vengono valutate, per ogni soggetto, le situazioni anomale e vengono determinati maggiori ricavi/compensi che si aggiungono ai ricavi/compensi stimati nella successiva fase dell'analisi di congruità; d) analisi della congruità: per ciascun contribuente viene calcolato, per ogni gruppo omogeneo, il "*ricavo/compenso di cluster*" come somma dei prodotti fra le variabili individuate ai fini della definizione della funzione di ricavo/compenso e di relativi coefficienti. La media ponderata con le relative probabilità di appartenenza dei "*ricavi/compensi*" *di cluster*, definiti per il contribuente in relazione a ciascun gruppo omogeneo, costituisce il "*ricavo/compenso*" del contribuente. Al ricavo/compenso stimato con l'analisi della congruità vengono aggiunti gli eventuali maggiori ricavi/compensi derivanti dall'applicazione dell'analisi della normalità economica. (*SOSE*). Una volta elaborato lo studio di settore e sottoposto alla valutazione delle associazioni di categoria, la commissione degli esperti esprime un parere in merito alla idoneità degli studi elaborati nell'anno a rappresentare la realtà economica cui si riferiscono. L'amministrazione finanziaria prende atto delle osservazioni prodotte e procede all'emanazione del decreto di approvazione al quale sono allegate le note tecniche e metodologiche che illustrano, per ogni singolo studio, il procedimento con il quale è stato elaborato. Successivamente alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale delle note tecniche, gli studi di settore si considerano validati.

"Fac-simile testo del messaggio inviato via sms e/o e-mail ai soggetti abilitati ai servizi telematici che hanno selezionato "Avvisi" in sede di registrazione con il quale vengono invitati ad accedere al proprio cassetto fiscale per visualizzare la comunicazione di anomalia:"

1. *SMS. Gentile Contribuente, nel suo Cassetto Fiscale è pubblicata una comunicazione di anomalia negli studi di settore. La invitiamo a leggerla. Agenzia delle Entrate.*
2. *E-MAIL. Gentile Contribuente, abbiamo pubblicato una comunicazione di anomalia nei dati degli studi di settore nella sezione degli studi di settore del suo Cassetto Fiscale. La invitiamo a leggerla. […], per l'invio di eventuali risposte relative ala comunicazione di anomalia, potrà usare l'apposito software disponibile nella sezione relativa agli studi di settore del sito internet dell'Agenzia delle Entrate. […].*

2.4.2 Contraddittorio con il contribuente

L'amministrazione finanziaria, quando riscontra che i redditi dichiarati non corrispondono a quelli risultanti dagli studi di settore, non può emettere avvisi di accertamento "*automatici*", basati esclusivamente sull'applicazione dello studio di settore, ma deve obbligatoriamente attivare il contraddittorio con il contribuente[193].Una volta individuati, fra i soggetti selezionati centralmente, quelli "*non coerenti*" o, in termini meno giuridici, "*sospetti*", gli uffici locali procedono alla notifica degli inviti al contraddittorio; con *la circolare n. 41/E del 2007*, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che: "*l'ufficio dovrà motivare l'avviso di accertamento fornendo ulteriori elementi probatori per avvalorare i maggiori ricavi e compensi derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica*". L'accertamento notificato sulla mera "*non congruità*", conseguente l'introduzione dei nuovi indicatori, è da considerarsi atto illegittimo. Nell'invito al contraddittorio[194] l'ufficio deve riportare, in particolare: a) i ricavi dichiarati dal contribuente; b) il totale dei ricavi presunti (pari al ricavo puntuale di riferimento risultante dall'applicazione dello studio di settore); c) i maggiori ricavi determinati dall'ufficio; d) il reddito dichiarato dal contribuente; e) il reddito accertabile ai fini dell'IRPEF; f) la maggiore imposta IRPEF accertata; g) la maggiore addizionale regionale all'IRPEF accertabile, se dovuta; h) la maggiore addizionale comunale all'IRPEF accertabile, se dovuta; i) i maggiori contributi previdenziali accertabili, se dovuti; l) la base imponibile dichiarata e quella accertabile ai fini dell'IRAP; m) la maggiore imposta IRAP accertabile; n) la maggiore imposta sul valore aggiunto accertabile, calcolata applicando l'aliquota media ai maggiori ricavi presuntivamente determinati. Gli Uffici devono allegare, a ciascun invito, un prospetto nel quale vengono descritti analiticamente i dati presi a base per il calcolo dei ricavi presunti e dell'Iva dovuta, prodotti con la procedura informatica GERICO. La giurisprudenza sottolinea come, attraverso il contraddittorio con il contribuente, si proceda ad una ragionevole e fondata misurazione del presupposto impositivo che tiene conto, non solo, dei dati selezionati dagli uffici, ma anche di valutazioni offerte dal contribuente[195]. Quest'ultimo può dimostrare, nel corso del contraddittorio: a) che le caratteristiche strumentali ed economiche riferibili al gruppo omogeneo (*o cluster*) al quale risulta assegnato non corrispondono a quelle dell'attività concretamente svolta; b) 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; c) l'esistenza di cause di esclusione o di inapplicabilità dello studio di settore; d) l'esistenza di particolari modalità di svolgimento dell'attività, anomale rispetto al modello di "*esercizio normale dell'attività*" su cui si basa lo studio di

[193]L. 8 maggio 1998, n.146 , art. 10 comma 3.
[194]Istituto tipico previsto dalla legge regolatrice dell'accertamento con adesione di cui al D. Lgs. n. 218/1997.
[195] N. Pollari, Manuale di Diritto Tributario, Torino, 2014.

settore[196]. Una volta acquisite e valutate con attenzione le "*controdeduzioni*" del contribuente si accede alla fase finale del procedimento amministrativo di accertamento, dove il contribuente chiarirà all'amministrazione le motivazioni che spiegano il suo disallineamento. Gli esiti possono essere i seguenti: a) archiviazione; b) la definizione di un accordo di adesione all'accertamento; c) la notifica di un avviso di accertamento in rettifica ordinario. Si conclude ricordando che al contribuente è consentito di "*adeguarsi*" al risultato degli studi; se in sede di presentazione della dichiarazione il contribuente si avvede che il risultato delle proprie scritture contabili è inferiore a quello previsto dallo studio di settore, può innalzare il valore dei propri ricavi, indicando in dichiarazione quello risultante dagli studi e pagando una piccola maggiorazione del *3%* che tiene conto della differenza tra i ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli studi e quelli annotati nelle scritture contabili. Questa maggiorazione non è dovuta se lo scostamento è inferiore al *10%* dei ricavi annotati nella contabilità[197]. L'articolo *10-ter della Legge 8 maggio 1998, n. 146,* titolato: "*limiti alla possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di effettuare accertamenti presuntivi in caso di adesione agli inviti a comparire ai fini degli studi di settore*", prevede che – con riferimento ai periodi d'imposta in corso al *31 dicembre 2006* e successivi – nei confronti dei contribuenti che abbiano aderito ad un invito a comparire ai fini dell'applicazione degli studi di settore[198], l'amministrazione finanziaria non possa procedere ad effettuare ulteriori accertamenti basati sulle presunzioni semplici, gravi, precise e concordanti *ex art. 39, coma 1, lettera d), secondo periodo D.p.r. 600/1973, e art. 54, comma 2, ultimo periodo, D.p.r. 633/1972*, qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di *50.000 euro* (cinquantamila/00 euro) risulti pari o inferiore al *40%* dei ricavi o compensi definiti. In caso di omessa dichiarazione del modello degli studi di settore si applica la sanzione amministrativa pari a *2.065 euro*, che corrisponde al massimo importo previsto per le violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni[199]. Se il modello viene presentato entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione, è possibile ravvedere la violazione versando, in luogo alla sanzione di *2.065 euro*, la sanzione minima[200] ridotta ad un ottavo, ai sensi *dell'art. 13, comma 1, lett. b) del D. Lgs. n. 472 del 1997*. Inoltre, in caso di accertamento effettuato sulla base delle risultanze degli studi di settore, la misura della sanzione massima e minima prevista per l'ipotesi di dichiarazione infedele ai fini delle imposte sui redditi, dell'Iva e dell'Irap è elevata: a) del *50%* nel caso in cui venga omessa la presentazione del

[196]L'amministrazione finanziaria attraverso una circolare, riporta l'esempio della condizione di marginalità economica che può caratterizzare le imprese individuali, le quali possono svolgere attività secondo logiche non strettamente imprenditoriali.
[197]D.p.r. 31 maggio 1999, n.395, art. 2.
[198]Art. 5, comma 1-bis, D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.
[199]Art. 8, comma 1, del D. Lgs. n. 471 del 1997.
[200]258 euro.

modello per la comunicazione dei dati relativi ai fini dell'applicazione degli studi di settore[201]; b) del *10%* nel caso di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati relativi ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.

2.4.3 Cluster

Un cluster, o meglio, "*gruppo omogeneo*", identifica un sottoinsieme di imprese o di professionisti "*all'interno dello stesso settore di attività*" contrassegnati da comuni caratteristiche strutturali. Ogni gruppo accomuna contribuenti aventi caratteristiche che sono al tempo stesso omogenee tra loro, ma il più possibile diverse da tutte le altre tipologie di contribuenti che pure svolgono la stessa attività[202].Per suddividere le imprese oggetto dell'analisi in gruppi omogenei sulla base degli aspetti strutturali, si è ritenuta appropriata una strategia di analisi che combina due tecniche statistiche: a) una tecnica basata su un approccio di tipo multivariato, che si è configurata come un'analisi fattoriale e nella specie come "*un'analisi in componenti principali*"; b) un procedimento di *Cluster Analysis*. L'analisi in componenti principali è una tecnica statistica che permette di ridurre il numero delle variabili originarie pur conservando gran parte dell'informazione iniziale. A tal fine vengono identificate nuove variabili, dette componenti principali, tra loro indipendenti e incorrelate che spiegano il massimo possibile della varianza iniziale. Tale scelta nasce dall'esigenza di caratterizzare i soggetti in base ai possibili modelli organizzativi, alle diverse tipologie di attività, alle varie specializzazioni, etc.; tale caratterizzazione è possibile solo utilizzando le informazioni relative alle strutture operative, al mercato di riferimento e a tutti quegli elementi specifici che caratterizzano le diverse realtà economiche e produttive di una impresa. La *cluster analysis* è una tecnica statistica che, in base ai risultati dell'analisi in componenti principali, permette di identificare gruppi omogenei di imprese (*cluster*); in tal modo è possibile raggruppare le imprese con caratteristiche strutturali ed organizzative simili[203].

2.4.4 Software GERICO

In tema di applicazione degli studi di settore *l'art. 8 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185*[204] prevede che "*al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*", gli Studi di settore possono essere modificati con semplice decreto ministeriale, previa acquisizione del parere della commissione di cui *all'art. 10 comma 7, legge*

[201]Art. 1, comma 2-bis e articolo 5 comma 4-ter, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e articolo 32, comma 2-ter del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.
[202] Voce Enciclopedia Treccani.
[203]Ministero dell'Economia e delle Finanze, decreto del 31 dicembre 2008 n. 304.
[204]Recentemente convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

146/1998. Il prodotto software GERICO *2014* versione *1.0.4* del *24 settembre 2014* consente il calcolo della congruità, tenuto conto della normalità economica, della coerenza economica e dell'effetto dei correttivi "*crisi*", per i *205* studi di settore applicabili per il periodo d'imposta *2013*. Il software è aggiornato con le modifiche agli studi previste dai *DDMM 24 marzo 2014 e 02 aprile 2014*[205]. L'applicazione GERICO fornisce indicazioni relative alla congruità dei ricavi o dei compensi dichiarati, tenuto conto anche delle risultanze di appositi indicatori di "*normalità economica*" ed alla coerenza rispetto ad appositi indicatori. Il software GERICO è scaricabile gratuitamente dal sito internet dell'agenzia delle entrate, all'indirizzo: *www.agenziaentrate.gov.it, e da servizio telematico*[206]. All'interno del software, le procedure di controllo consentono di evidenziare, mediante appositi messaggi di errore, le eventuali anomalie o incongruenze riscontrate tra i dati contenuti nel modello di dichiarazione e nei relativi allegati e le indicazioni fornite dalle specifiche tecniche di GERICO *2014* e dalle specifiche tecniche relative ai controlli telematici. È utile sottolineare che, per quanto riguarda la non congruità dei ricavi o compensi dichiarati, rispetto a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore, nella scheda "*note aggiuntive*" dell'applicazione GERICO è richiesta l'indicazione delle cause che hanno determinato l'attestazione della non congruità e/o delle cause che giustificano un'incoerenza rispetto agli indicatori economici individuati dai predetti studi. Per quanto riguarda, infine, l'opera di "*manutenzione*" e, quindi, per il loro continuo affinamento, *l'art. 10, comma 7*, delega al Ministro delle Finanze, ora Ministro dell'Economia e delle Finanze, il compito di istituire, con proprio decreto, una "*commissione di esperti*", designata dallo stesso ministro, tenuto conto delle segnalazioni delle organizzazioni economiche di categoria e degli ordini professionali.

2.4.5 Gli "Osservatori Regionali"

Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento – con *circolare n. 155058 del 2007* ha disposto l'istituzione degli "*Osservatori Regionali*" per gli studi di settore, definendo le loro funzioni, la loro composizione e l'operatività. "*Entro il 31 dicembre 2007 sono istituiti, presso ciascuna direzione regionale dell'agenzia delle entrate e presso le direzioni provinciali dell'agenzia delle entrate di Bolzano e Trento, gli osservatori regionali per gli studi di settore*". Essi hanno la funzione di individuare, nell'ambito territoriale della regione, l'eventuale esistenza di specifiche condizioni di esercizio delle attività economiche a livello locale, rilevanti sia ai fini della revisione degli studi di settore che della relativa applicazione in sede di accertamento. *L'art. 2 della circolare* sopra citata recita: "*I componenti degli osservatori regionali per gli studi di settore sono: a) Il*

[205] Agenzia delle Entrate.
[206] Per gli utenti abilitati al servizio.

direttore regionale dell'agenzia delle entrate con funzione di presidente; b) un dirigente della direzione regionale dell'agenzia delle entrate; c) un dirigente o funzionario dell'agenzia delle entrate per ciascuna provincia compresa nella regione; d) un rappresentante per ciascuna delle associazioni di categoria dell'industria, del commercio e dell'artigianato, più rappresentative a livello regionale; e) due rappresentanti degli ordini professionali degli esercenti arti e professioni economiche e giuridiche; f) un rappresentante degli ordini professionali degli esercenti arti e professioni tecniche; g) un rappresentante degli ordini professionali degli esercenti arti e professioni sanitarie. […]". Agli osservatori spetta il compito di segnalare eventuali anomalie applicative degli studi di settore o particolarità relative a determinate attività e,qualora ritenuti rilevanti dal Presidente dell'osservatorio, potranno essere portati a conoscenza dei competenti Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate affinché ne tengano conto nell'ambito dell'attività di controllo. Gli osservatori hanno, quindi, una funzione propositiva rilevante per l'applicazione degli studi, in quanto ne verificano l'adeguatezza ed il funzionamento a livello locale, proponendo gli aggiustamenti ed i correttivi necessari. È prevista, su decisione del presidente dell'osservatorio, la possibilità di costituire sottogruppi di lavoro al fine di analizzare e risolvere problemi legati a specifiche aree territoriali ovvero a specifici ambiti settoriali, anche avvalendosi di tecnici ed esperti del settore. Con l'introduzione degli osservatori regionali, sono soppressi tutti gli osservatori provinciali della regione istituiti in attuazione del decreto del direttore generale del dipartimento delle entrate del *15 aprile 1999*.

2.4.5.1 Segue. La territorialità degli studi di settore

Il software GERICO utilizza, ai fini del calcolo del ricavo presunto, particolari elaborazioni statistiche effettuate a monte dallo studio di settore con riguardo all'intero territorio nazionale. L'analisi della territorialità ha perciò consentito la classificazione delle aree territoriali aventi caratteristiche comuni tra loro. La *circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 155058* dispone che "*entro il 31 gennaio di ogni anno, ciascun osservatorio regionale rediga una relazione annuale contenente le principali questioni affrontate e le attività svolte nell'anno*"; tali dati ed informazioni potranno essere utilizzate anche nell'analisi della territorialità degli studi di settore, per consentire una sempre maggiore rispondenza di tali strumenti alle realtà locali. A seguito di quanto previsto dal *D.l. 25 giugno 2008numero 112* gli studi di settore dovranno essere elaborati su base regionale o comunale. Tali studi di settore sono caratterizzati dal fatto che, in fase di elaborazione, l'analisi statistica oltre a rilevare i consueti gruppi omogenei (*cluster*) ha poi proseguito l'analisi differenziandolo su base regionale. Oltre alla consueta territorialità generale che suddivide l'universo dei contribuenti in *5* ben definite aree omogenee classificate a seconda di un set di indicatori che misurano rispettivamente il livello di scolarizzazione, quello di benessere e di sviluppo economico produttivo, è

interessante notare come vi sia un ben più marcato effetto nelle singole funzioni ricavo della "*territorialità specifica*". Oltre, quindi, ad essere presenti studi di settore di tipo regionalizzato, sono state introdotte anche delle variabili in grado di differenziare ulteriormente il risultato a seconda del comune in cui l'attività di impresa opera. A tale scopo vengono utilizzati risultati dei seguenti studi: a) territorialità del livello delle quotazioni immobiliari[207]; b) territorialità del livello delle retribuzioni; c) territorialità del livello di reddito disponibile per abitante. Tali fattori hanno il compito di rimodulare l'effetto di talune variabili nel calcolo della funzione ricavo per tenere conto di determinati fattori che incidono in maniera diversa a seconda dell'area geografica di appartenenza[208].

2.5 I soggetti destinatari degli studi di settore

Gli studi di settore si applicano a chi esercita prevalentemente una attività per le quali sono stati approvati gli studi. Attualmente gli studi approvati[209] sono *206* e si riferiscono alle attività professionali e del commercio. *L'art. 10, comma 4 della legge 146/1998*, evidenzia che non possono essere effettuati accertamenti fondati sugli studi di settore relativamente a contribuenti che presentano una causa di esclusione. Per sapere se si è soggetti agli studi occorre controllare se il proprio "*codice attività*" rientra nella tabella dei codici per i quali sono stati approvati gli studi. *Dal 1 gennaio 2007* gli studi di settore si applicano anche a chi ha un periodo di imposta inferiore a 12 mesi per cui l'attività per periodi inferiori all'anno o anche le attività stagionali non sono più cause di esclusione dagli studi. Gli studi si applicano anche: a) quando la nuova attività iniziata entro *6* mesi dalla cessazione della precedente; b) quando la nuova attività costituisce una prosecuzione di attività svolta da altri soggetti come nel caso di acquisto o affitto d'azienda, successione o donazione d'azienda, operazioni di trasformazioni, operazioni di scissione o fusione di società. Sono tenuti alla presentazione del modello, pur essendo nei loro confronti preclusa l'attività di accertamento basata sugli studi di settore, anche: a) i contribuenti che determinano il reddito con criteri "*forfetari*", che non devono però compilare la parte relativa ai dati contabili. I dati comunicati potranno essere utilizzati per valutare se le caratteristiche strutturali dell'impresa sono coerenti con ricavi o compensi dichiarati; b) i contribuenti che dichiarano un volume di ricavi[210], oppure compensi[211], di ammontare superiore a *5.164.569* euro e fino a *7.500.000* euro. Le informazioni richieste saranno utilizzate per la successiva fase di analisi per l'evoluzione degli studi di settore; c) i contribuenti che rientrano nei casi di cessazione dell'attività, di liquidazione ordinaria oppure che si trovano in un'altra situazione di non normale svolgimento dell'attività,

[207] D.m. 28 dicembre 2012.
[208] Lorenzo Pegorin, La territorialità degli studi di settore.
[209] Provvedimento 25 maggio 2010.
[210] Articolo 85, comma 1 esclusi quelli di cui alla lettere c), d) ed e) del Tuir.
[211] Articolo 54, comma 1 Tuir.

ad esclusione delle ipotesi di liquidazione coatta amministrativa o fallimentare[212]. Per i contribuenti che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività è richiesta la compilazione del modello studi di settore con l'indicazione, nell'apposita scheda "*Note aggiuntive*" dell'applicazione GERICO, della motivazione che ha impedito lo svolgimento dell'attività economica in maniera regolare.

2.5.1 Esclusione ed inapplicabilità degli studi di settore

Le cause di esclusione (sia da studi di settore che da parametri) vanno indicate nell'apposita casella dei quadri del reddito d'impresa (*RG o RF*) o professionale (*RE*) del modello Unico. Sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore i contribuenti: a) con inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta; b) che hanno cessato l'attività nel corso del periodo di imposta. Si ricorda che il periodo che precede l'inizio della liquidazione è considerato periodo di cessazione dell'attività; c) con un ammontare di ricavi o compensi dichiarati superiore a *5.164.569* euro. Per quanto riguarda i ricavi, sono esclusi i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni, delle cessioni di strumenti finanziari similari alle azioni, delle cessioni di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa[213]. I compensi da tenere in considerazione sono quelli derivanti dall'attività di lavoro autonomo[214]; d) che si trovano in un periodo di "*non normale*" svolgimento dell'attività[215]; e) che determinano il reddito con criteri "*forfettari*"; f) che esercitano l'attività di incaricati alle vendite a domicilio; g) con categoria reddituale diversa da quella prevista nel quadro degli elementi contabili contenuto nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore approvato per l'attività esercitata, secondo le indicazioni fornite al punto *9.1* della circolare *n.58/E del 2002*; h) che applicano il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità. Non si applicano inoltre gli studi di settore ai contribuenti che presentano le cause di inapplicabilità indicate nel decreto di approvazione dello specifico studio di settore[216].

---

[212] Agenzia delle Entrate.

[213] Art. 85 comma 1, lett. c), d) ed e) del Tuir.

[214] Art. 54 comma 1, del Tuir.

[215] A titolo semplificativo, si considera non normale svolgimento dell'attività: a) il periodo in cui l'impresa è in liquidazione ordinaria, oppure in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare; b) il periodo in cui l'impresa non ha ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale; c) il periodo in cui si è verificata l'interruzione del'attività per tutto il periodo d'imposta a causa della ristrutturazione dei locali; d) il periodo in cui l'imprenditore individuale o la società hanno ceduto in affitto l'unica azienda; e) il periodo in cui il contribuente ha sospeso l'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla Camera di Commercio; f) la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata; g) per i professionisti, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari.

[216] Si fa riferimento, ad esempio, alle società cooperative, alle società consortili ed ai consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie e associate, alle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

2.6 Esperienza straniera degli studi di settore

Una volta completata l'analisi degli studi di settore italiani, sembra interessante notare analoghi strumenti di accertamento in uso in altre nazioni, un'esperienza straniera, anche "*oltre - europea*", così da poter individuare eventuali affinità o differenze. Quello che deve essere messo ben in risalto è come, a fronte di uno strumento di accertamento che, sostanzialmente, sembra somigliarsi in molti paesi, ciò che crea notevoli differenze è la modalità con cui questi vengono utilizzati dalle diverse amministrazioni finanziarie. In Italia, gli studi di settore costituiscono uno strumento volto a facilitare l'operazione di ricostruzione presuntiva della situazione di un contribuente che, per le caratteristiche della propria attività, sia ritenuto a rischio evasione. Si tratta, pertanto e come più volte ripetuto, di uno strumento noto al contribuente il quale, in sede di dichiarazione dei redditi può addirittura decidere di adeguarsi alle "*aspettative*" dell'Amministrazione Finanziaria scongiurando, in tal modo, il pericolo di un successivo accertamento. In Belgio, come in Italia, gli studi di settore hanno una duplice funzione: da un lato costituiscono uno strumento a disposizione dell'amministrazione finanziaria per la determinazione del presupposto d'imposta negli accertamenti di carattere presuntivo, mentre dall'altro possono essere utilizzati da parte del contribuente per la compilazione della dichiarazione. Contrariamente all'Italia, il Belgio ha scelto di limitare il numero di categorie da assoggettare agli studi ad appena una ventina. Gli studi di settore israeliani, o "*tachshivim"*, sono un complesso di notizie e dati, che dopo essere stati elaborati dall'amministrazione finanziaria, sono utili al fine della rideterminazione dei ricavi o compensi: costituiscono uno strumento il cui scopo è quello di fornire una guida interna per l'amministrazione finanziaria, da utilizzarsi solo in assenza di altri validi parametri. La struttura di ogni singolo *tachshivim* è caratterizzata da una parte introduttiva, nella quale viene evidenziato il tipo di impresa, arte o professione e da una serie di elementi che siano in grado di essere assunti quali significativi indicatori del reddito o ricavo. Caratteristica essenziale deve essere l'elasticità, ossia la capacità di determinare di volta in volta un reddito che tenga conto di circostanze variabili in relazione alle diverse fattispecie esaminate. Le "*monographies francesi*" sono degli studi contenenti, con riferimento alle diverse attività, delle descrizioni di natura sia qualitativa che quantitativa, la cui caratteristica essenziale sarebbe dovuta essere la segretezza; tale condizione si perse nel *1991* in seguito alla pubblicazione, in forma del tutto abusiva, di un funzionario delle imposte, di alcune *monographies francesi*. Queste ultime, proprio grazie ai dati forniti dai contribuenti nelle dichiarazioni possono essere costantemente aggiornate e si compongono di due parti: nella prima sono indicate notizie di carattere generale, mentre nella seconda vi sono degli elementi volti a verificare la veridicità del reddito dichiarato. Per quanto riguarda la Germania, invece, si deve segnalare l'esistenza degli studi di settore addirittura da più di trent'anni. La presenza di tale strumento d'accertamento risulta completamente

integrata in questo sistema, ed ha lo scopo preminente di fornire un valido supporto all'amministrazione finanziaria per verificare l'attendibilità dei redditi dichiarati. Gli studi vengono tradotti in indici di riferimento, i "*richtsatze*", pubblicate in raccolte regionali contenenti, oltre ai metodi seguiti per l'elaborazione, anche la descrizione delle modalità concrete con le quali devono essere applicati. Gli indici sono raggruppati in *61* indici di attività ed interessano soltanto le attività imprenditoriali; soltanto gli imprenditori di medie dimensioni subiscono, in sede di verifica, un controllo circa l'attendibilità della propria contabilità mediante l'utilizzo di questi indici. Anche l'Olanda e il Portogallo hanno effettuato specifici studi sulle diverse categorie economiche presenti, ma, l'amministrazione finanziaria, si serve di tali studi solo per indirizzare l'attività di controllo: il loro valore esclusivamente interno all'amministrazione finanziaria si traduce nella loro totale irrilevanza sia sotto l'aspetto probatorio sia sotto quello meramente indiziario, così da risultare preclusa qualsiasi forma di loro utilizzo nella fase di contraddittorio. Infine, per l'Irlanda e la Gran Bretagna, si può rilevare come gli uffici abbiano a disposizione degli "*Audit manual*", cioè dei manuali operativi di verifica che vengono diramati, solitamente, attraverso apposite circolari; lo scopo di questi manuali, destinati a rimanere interni all'amministrazione, è , chiaramente, solo quello di indirizzare l'attività di accertamento degli organi preposti alle verifiche e, in particolari condizioni, di costituire una preziosa conferma delle eventuali prove che dovessero emergere dall'analisi dei dati economici e contabili dell'attività sottoposta a verifica.

2.7 Considerazioni

È dunque con l'intento di potenziare i mezzi a disposizione dell'amministrazione finanziaria nella lotta contro l'evasione fiscale, perpetrata dalle piccole imprese e dai professionisti, che il legislatore ha introdotto la possibilità di un "*accertamento induttivo*", effettuato sulla base di strumenti sempre più affinati nel tempo, quali gli studi di settore. Il problema della rapida obsolescenza dello strumento, che dunque deve essere sottoposto a frequenti revisioni, a parere dello scrivente anche superiori rispetto a quelle triennali attualmente previste, rimane un problema che l'amministrazione deve fronteggiare al più presto. Altre problematiche che riguardano gli studi di settore, basati su dati medi, è che questi tendono a colpire anche i soggetti che effettivamente hanno risultati dell'attività peggiori rispetto alla media pur non qualificandosi comunque come evasori; allo stesso tempo se in gruppi omogenei di contribuenti si realizza un alto tasso di evasione, questo comporterà stime del software in termini di ricavi più basse rispetto alla realtà e conseguentemente saranno richiesti ai contribuenti degli adeguamenti d'imposta ridotti rispetto a gruppi ove il tasso di evasione risulta essere minore. Uno degli elementi di innovazione che si cerca di potenziare è sicuramente quello della "*partecipazione*" del soggetto passivo alla fase istruttoria precedente l'emanazione dell'avviso di accertamento: *l'art. 12 del*

D.l. 69/1989[217], segna un primo passo importante verso il recupero di un rapporto di collaborazione tra contribuente e amministrazione finanziaria, che è stato sempre segnato da una elevata rigidità dovuta in gran parte al potere dell'ufficio di svolgere il ruolo di *dominus* nel procedimento accertativo[218].Il progressivo allargamento dei soggetti interessati dagli studi interessati (ossia, il repentino passaggio dal settore del solo commercio, in cui sono nati gli studi di settore, fino al settore della produzione e delle arti e professioni), nonché il ritardo temporale inevitabile tra il momento dell'applicazione dello studio stesso e il momento in cui è stato calcolato, potrebbero costituire dei pericoli al fondato modello di accertamento presuntiva basato proprio sugli studi di settore. In chiusura di questo percorso è doveroso definire lo strumento degli studi di settore complicato e dispendioso; esso, infatti, richiede altissimi costi di gestione (raccolta dati, implementazione software, contraddittorio con il contribuente, etc.) che comparati con i benefici che l'amministrazione finanziaria trae sembrano essere eccedenti. Tale considerazione non deve far pensare ad un abbandono del sistema induttivo, il quale dovrebbe a mio avviso, essere solo migliorato in termini di *costi/benefici*. Lo strumento della territorialità, nonché i dati a conferma di un utilizzo via via meno massiccio, ma più razionale e proficuo degli studi di settore, ci fa sperare in un cambiamento: non più uno strumento vuoto, ma un'ottima risoluzione contro la lotta all'evasione in un territorio, quello italiano, colmo di piccole imprese che quotidianamente tentano di eludere ed evadere il sistema tributario italiano.

2.8 Alcuni dati e statistiche

*"Ministro dell'Economia e delle finanze – Dipartimento delle Finanze – statistiche sugli studi di settore, anno d'imposta 2012, Roma 30 Maggio 2014."*L'applicazione degli studi di settore nel *2012* ha riguardato *3.673* milioni di soggetti (*per il 65% persone fisiche*), con un aumento del *6,3 %* rispetto all'anno precedente, dovuto principalmente all'affluenza dei contribuenti usciti dal regime dei minimi, (il regime dei contribuenti minimi esclude l'applicazione degli studi di settore. Nel *2012* la radicale modificazione al regime (ora denominato *"regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità*") hanno determinato l'uscita di numerosi soggetti che non soddisfano più i requisiti richiesti dalla nuova normativa di vantaggio. L'aumento dei soggetti si registra principalmente nel settore dei professionisti *(+19,3%*), dove confluisce la maggioranza degli *ex* "*contribuenti minimi*", seguito dai servizi *(+4,5%)*, dal settore manifatturiero *(+1,6%)* e infine il commercio *(+0,8%)*. Nonostante la crescita dei contribuenti, si segnala comunque una diminuzione dei ricavi/compensi totali, determinata dalla fase economica decrescente registrata nell'anno *(-3,8%* rispetto al *2011*, *762,8* miliardi di euro in totale) e con andamenti differenziati all'interno dei settori: il settore dei servizi è

[217]Successivamente modificato dall'art. 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.
[218] N. Pollari, Manuale di Diritto Tributario, Torino, 2014.

quello che mostra un calo maggiore *(-5,0%)*, seguito dal settore commercio e dal settore manifatturiero (rispettivamente *-4,0%* e *-3,8%*), mentre il settore delle attività professionali è l'unico che segnala un andamento positivo *(+3,0%)*, determinato dall'ingresso dei contribuenti minimi. In coerenza con i ricavi/compensi, anche il reddito totale dichiarato, pari *100* miliardi di euro, mostra un andamento negativo *(-5,8%* rispetto al *2011*). Analizzando le composizioni percentuali dei valori dichiarati è interessante notare ch le società di capitali, pur dichiarando il *51%* del totale dei ricavi/compensi, dichiarano solo il *15%* del totale dei redditi; al contrario le persone fisiche,pur dichiarando solo il *27%* dei ricavi o compensi totali, dichiarano il *61%* dei redditi totali.

Tabella n. 1: Risultati dell'attività degli Uffici tra il 2001 e il 2010.

Anno	Controlli formali delle dichiarazioni dei redditi	Verifiche	Accertamenti	Maggiore imposta accertata (espressa in milioni di euro)
2001	625.258	9.428	674.106	8.917
2002	1.163.236	9.224	480.439	11.566
2003	1.652.827	11.304	291.195	11.976
2004	1.229.622	8.326	228.337	11.593
2005	1.252.758	10.784	369.376	13.897
2006	1.124.508	9.332	419.924	13.115
2007	998.748	12.375	494.438	14.503
2008	977.041	17.309	644.465	20.319
2009	705.313	9.425	711.932	26.338
2010	905.556	9.559	705.580	27.849

**Fonte. Agenzia delle Entrate.*

Capitolo 3 Attività Balneari e studi di settore

3.1 Cenni sul turismo in Italia

Il turismo è un fenomeno da sempre presente nelle varie epoche storiche e culturali, ma con il passare dei secoli, la sua tipologia ha avuto mutamenti radicali. Passando da fenomeno *d'élite* ad evento di massa, il turismo ha subìto una serie di evoluzioni che hanno portato a considerarlo uno dei settori più rilevanti dell'economia italiana; è uno strumento di innovazione e di ingegno: in questo campo sono sempre più importanti le idee, che devono essere geniali, innovative, sperimentali ma soprattutto competitive. Il fenomeno turistico in Italia è divenuto, soprattutto negli ultimi decenni, fenomeno trainante dell'intera economia nazionale, in grado di far registrare i più alti trend di crescita, è considerato alla pari di settori come i trasporti, le comunicazioni e l'informatica, con i quali opera in modo sinergico. L'Italia era, nel *2013*[219], il quinto Paese più visitato nel mondo con *47,7 milioni di turisti internazionali* in arrivo, una cifra in crescita rispetto ai due anni precedenti.[220]"*La Repubblica:a) riconosce il ruolo strategico del turismo per lo sviluppo economico e occupazionale del Paese nel contesto internazionale e dell'Unione europea, per la crescita culturale e sociale della persona e della collettività e per favorire le relazioni tra popoli diversi;b) favorisce la crescita competitiva dell'offerta del sistema turistico nazionale, regionale e locale, anche ai fini dell'attuazione del riequilibrio territoriale delle aree depresse;c) tutela e valorizza le risorse ambientali, i beni culturali e le tradizioni locali anche ai fini di uno sviluppo turistico sostenibile;d) sostiene il ruolo delle imprese operanti nel settore turistico con particolare riguardo alle piccole e medie imprese e al fine di migliorare la qualità dell'organizzazione, delle strutture e dei servizi;e) promuove azioni per il superamento degli ostacoli che si frappongono alla fruizione dei servizi turistici da parte dei cittadini, con particolare riferimento ai giovani, agli anziani percettori di redditi minimi ed ai soggetti con ridotte capacità motorie e sensoriali;f) tutela i singoli soggetti che accedono ai servizi turistici anche attraverso l'informazione e la formazione professionale degli addetti;g) valorizza il ruolo delle comunità locali, nelle loro diverse ed autonome espressioni culturali ed associative, e delle associazioni pro loco;h) sostiene l'uso strategico degli spazi rurali e delle economie marginali e tipiche in chiave turistica nel contesto di uno sviluppo rurale integrato e della vocazione territoriale;i) promuove la ricerca, i sistemi informativi, la documentazione e la conoscenza del fenomeno turistico;l) promuove l'immagine turistica nazionale sui mercati mondiali, valorizzando le risorse e le caratteristiche*

[219] Dati: Enit-Istat.

[220] Rispettivamente 43,6 e 43,2 e 46,1 milioni nel 2009 e 2010 e 2011.

dei diversi ambiti territoriali".[221] Il sen. Carlo Azeglio Ciampi , in un discorso del *2007*[222] affermò e riconobbe: "*Il ruolo fondamentale svolto dall'industria turistica nel nostro Paese ed il contributo che questo importante settore dell'imprenditoria nazionale può dare alla crescita economica e sociale dell'Italia*". L'industria del turismo è uno dei principali motori dell'economia nazionale. Per spiegare il concetto di turismo, il territorio assume un valore centrale perché è proprio sul territorio che si determinano i fattori che implementano l'offerta. Il turismo vale il *10%* del Pil nazionale[223] e impiega oltre due milioni di persone. Un lavoratore italiano su dieci, infatti, dipende dal turismo: le attività del settore turistico non solo generano occupazione direttamente ma producono anche ricadute, significative, su una serie di altri settori con cui il turismo coopera sinergicamente. L'Italia è, di fatto, un Paese caratterizzato da piccole e medie imprese che operano in campo turistico, non disponiamo, pertanto, di grandi imprese o catene di imprese; ne deriva una produzione turistica estremamente frazionata. Una struttura così frazionata degli operatori turistici italiani, da un lato, garantisce al settore grande elasticità, dall'altro, invece, non permette al settore di realizzare quelle economie di scala necessarie per assicurare la competitività. Per una migliore valutazione del ruolo dell'economia turistica, è necessario distinguere le varie tipologie di turismo: "*turismo proprio*"[224] e "*turismo improprio*"[225]. Per ognuna delle tipologie di turismo vi è infatti un peso diverso dei servizi, e dei beni complementari, mentre rimane invariato il ruolo centrale degli esercizi ricettivi. Tra le diverse tipologie, due di grandissimo rilievo sono il *turismo balneare* e il *turismo delle città d'arte* che hanno una grande incidenza del gettito fiscale a ulteriore conferma della loro rilevanza nel nostro Paese[226].

3.1.2 Segue. Il quadro normativo

La "*Legge quadro per il turismo e interventi per il potenziamento e la qualificazione dell'offerta turistica*"[227] ha rappresentato il primo punto fondamentale per il riconoscimento ufficiale del settore turistico in Italia. Questa legge conteneva, infatti, per la prima volta una serie di norme generali, uguali in tutto il Paese, che costituivano l'ambito nel quale le Regioni avrebbero provveduto a regolamentare il turismo italiano. All'inizio del nuovo millennio vi è stata una svolta essenziale nella legislazione turistica italiana: nel *2001* sono state emanate la "*Legge costituzionale del titolo V*"[228] e la Legge *29 marzo 2001* n. *135* di "*Riforma della legislazione*

[221]Art. 1 della legge 135/2001.
[222]In occasione dell'incontro al Quirinale con una delegazione Federturismo – Confindustria.
[223] Fonte dati: Istat.
[224]Religioso, enogastronomico, culturale balneare.
[225]Congressuale, business, motivi di salute e termale
[226]Cfr. E. Becheri, 2005.
[227]Legge 17 maggio 1983 n. 217.
[228]Legge costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3.

nazionale del turismo"[229].Con *l'art. 2 la legge 135/2001* si delegava al Presidente del Consiglio dei Ministri il potere di emanare un decreto che avrebbe dovuto stabilire gli standard minimi omogenei, a livello nazionale, per i servizi di informazione ed accoglienza, per la tipologia e l'esercizio delle imprese turistiche, per la qualità delle strutture ricettive e dei servizi offerti, per l'esercizio delle professioni turistiche, per la gestione dei beni demaniali concessi in uso per finalità turistiche. La nuova legge costituzionale risultava significativa perché modificava profondamente il *Titolo V* della Costituzione, relativo agli enti territoriali, assegnando alle Regioni la piena autonomia legislativa ed amministrativa in ambito turistico[230]. La legge *135/2001* istituiva, inoltre, la "*Conferenza nazionale del Turismo*"[231], da tenersi almeno ogni due anni, alla quale erano chiamate a partecipare anche le associazioni dei consumatori, insieme a molti atri soggetti[232]. Alla conferenza era affidato il compito di esprimere orientamenti per la definizione e gli aggiornamenti del documento contenente le linee guida, nonché di verificarne l'attuazione. *L'articolo 4*[233], prevedeva la redazione di una "*Carta dei Diritti del Turista"*[234], da parte del Ministero delle Attività Produttive, sentite le organizzazioni imprenditoriali e sindacali del settore turistico e le associazioni dei consumatori. Tale legge è stata successivamente abrogata dalla attuale norma in vigore, il *Decreto Legislativo 23 maggio 2011 n. 79*: "*Codice della normativa statale in tema di ordinamento e mercato del turismo*", che si compone di due distinti interventi: il primo, che contiene la normativa statale sull'ordinamento e il mercato del turismo, attua la delega prevista dalla legge *246/2005*; il secondo, recepisce la *direttiva n. 2008/122/CE* sui contratti di multiproprietà, quelli relativi ai prodotti per le vacanze di lungo termine e gli accordi di rivendita e di scambio in attuazione della delega contenuta nella legge comunitaria *2009*.L'attuale normativa italiana ha dato sempre più stabilità e continuità alle concessioni demaniali: dalla durata annuale si è passati alla durata quadriennale e poi a sei anni, rinnovabile anche di sei in sei anni, salvo revoca per motivi legati a pubblico interesse. Si è applicato il principio del "*diritto di insistenza*"[235] , ovvero un

[229]Con relativa abrogazione della legge-quadro 217/1983 tramite decreto del 22 settembre 2002.
[230]Il quale non rientra nelle 17 materie espressamente riservate alla potestà esclusiva statale.
[231]Il conflitto creatosi tra Stato e Regioni sull'applicazione dell'intera legge, ha reso quest'organismo di fatto, inoperante.
[232]Presidenti delle regioni e delle province autonome di Trento e Bolzano, l'ANCI, l'UPI, l'UNCEM, il CNEL, e associazioni imprenditoriali di settore, le associazioni sindacali dei lavoratori, le associazioni pro loco, le associazioni ambientaliste, le associazioni senza scopo di lucro operanti del settore del turismo.
[233]Legge 135/2001.
[234]Si sarebbe dovuto trattare di un documento di informazione e guida pratica per la conoscenza e il corretto esercizio dei propri diritti da parte del turista. Anche questa norma è rimasta letteralmente "*morta*".
[235]Ad opera del comma. 18 dell'art. 1 del d.l. 30.12.2009, n. 194, il legislatore è intervenuto al fine di adeguare le modalità di scelta del concessionario ai canoni di trasparenza attraverso l'abrogazione del cd. diritto di insistenza, istituto in base al quale era riconosciuto un regime preferenziale nei confronti del concessionario uscente.

trattamento preferenziale alle precedenti concessioni, dando in questo modo anche più possibilità di investimenti, soprattutto dopo il *2006*,grazie al rinnovo automatico delle concessioni. Con l'articolo *1 della legge 217/2011*[236] viene esclusa la possibilità di rinnovo automatico delle concessioni fatta salva la proroga delle stesse fino al *2015*. Il Governo è delegato[237], a dettare la nuova disciplina sulle concessioni demaniali marittime, stabilendo, tra l'altro, i nuovi limiti di durata delle concessioni rispondenti all'interesse pubblico e proporzionati all'entità degli investimenti e i criteri che le regioni dovranno rispettare per le assegnazioni delle gare. In conclusione, si sottolinea come l'Italia è ad uno stadio maturo nel settore del turismo, in particolare nel segmento balneare; anche se l'ammontare delle risorse pubbliche destinate specificatamente alla promozione del turismo in genere vede il nostro Paese penalizzato rispetto ai diretti "*competitor*" europei. Sia la Francia che la Spagna, infatti, investono in promozione del turismo più di quanto faccia l'Italia.La pluralità di cause che sta alla base della perdita di competitività nel settore turistico italiano degli ultimi anni e che rischia di coinvolgere gran parte della filiera produttiva del nostro paese non ha finora trovato risposte adeguate nella politica economica di settore. L'Italia ha, da sempre, rappresentato uno dei principali attori nel panorama turistico internazionale, *leader* per diverso tempo come meta di viaggiatori stranieri. La crescente importanza economica del settore turistico - balneare può essere misurata dal peso sul Pil di un paese come somma delle spese del turismo "*inbound*" e "*outbound*"[238]. In Italia il valore di tale indicatore risulta elevato, ma non è più aumentato nel corso degli ultimi dieci anni, a differenza di quanto si è registrato in paesi come la Francia, la Germania e la Spagna. Quello che manca in Italia, dice *Flavia Coccia*[239] è "*l'elaborazione di progetti annuali e quinquennali con dei costi delle attività e delle vere strategie di promozione e di marketing basati su analisi e studi statistici*". Le linee guida del piano "*Italia 2020*"[240]prevedono: a)rilancio dell'Agenzia Nazionale del Turismo[241], riprogettandone la missione e l'organizzazione, in linea con le migliori agenzie internazionali per il turismo, con adeguate disponibilità di risorse umane e finanziarie; b) miglioramento dell'offerta e incremento della ricettività, attraverso riqualificazione e consolidamento dell'offerta; c) novità in tema di "*governance*", e in particolare il potenziamento del supporto e del coordinamento centrale; d) trasporti e infrastrutture, da sviluppare in maniera coerente con i bisogni del turismo e investimenti, da stimolare attraverso incentivi e

[236]Legge comunitaria 2010.
[237]Legge 217/2011.
[238]Cfr. WITC, Competitiveness Indicators.
[239]Curatrice dell'analisi sui piani strategici.
[240] Piano Strategico per lo sviluppo del turismo in Italia; Roma, 18 gennaio 2013.
[241]La legge 14 maggio 2005 n. 80 trasforma "*l'Ente Nazionale Italiano per il Turismo*" (ENIT) in "*Agenzia Nazionale del Turismo*", incorporando negli organi esecutivi una forte rappresentanza regionale, e il d.p.c.m. 1 luglio 2005 istituisce il "*Comitato Nazionale per il Turismo*", un superorganismo formato da Stato, Regioni e associazioni economiche.

"*burocrazia zero*"; e) formazione e competenze degli addetti alla rivisitazione degli Studi di Settore. La Francia investe sul turismo *27 milioni di euro*[242] mentre l'Italia ne spende, nello stesso anno, circa *35 milioni*, eppure le mete francesi dal *2012* ad oggi surclassano quelle italiane. Il segreto di ciò ? *La strategia*. Per comprendere come l'Italia è riuscita a perdere il primato di meta turistica è utile guardare rapidamente a ciò che avviene negli altri Paesi e in particolare in due dei nostri principali competitori, la Spagna e la Francia.La *Spagna* è un Paese che si è affacciato relativamente di recente al turismo dei grandi numeri ed è diventato in pochi anni un concorrente agguerrito grazie ai valori naturali, climatici e storico-culturali in qualche modo assimilabili a quelli italiani. La Spagna è immersa in una cultura di tipo *federalista*, ma si tratta di un federalismo con minore accentuazione di quei profili antistatalisti e municipalistici che caratterizzano il nostro Paese e la sua recente storia nazionale. In Spagna sono molto forti le identità delle *macroaree regionali*[243] e questo rappresenta già un primo punto di forza. Il secondo vantaggio è il peso notevolmente più forte dell'identità nazionale che ha radici storiche nella lontana nascita dello Stato unitario a opera dei re cattolici. Anche gli spagnoli hanno il loro ente per il turismo, si chiama *Turespaña*, con un budget di *150* milioni di euro all'anno[244], ed è assai più potente perché è in grado di lanciare ogni tre anni una nuova campagna di marca.[245]La Francia ha un'ispirazione centralista[246] che pure si ispira al principio della sussidiarietà e dell'autonomia amministrativa. Presso il *Ministère des Finances* opera un *Secrétariatpour le tourisme*, che definisce la programmazione nazionale e fissa le strategie di mercato, avvalendosi di due forti strutture di servizio: *Maison de la France e ODIT France (Observation, Développement et IngénierieTouristiques France)*. *Maison de la France* è l'ente statale di promozione il cui impianto di lavoro è basato sulla stretta connessione fra promozione e commercializzazione: la sua organizzazione per "*club di prodotto*" è corrispondente ai principali segmenti turistici della Francia e persegue il metodo del coinvolgimento, anche economico, dei privati nelle attività di promozione e commercializzazione. *ODIT France*, invece, è una società pubblica di livello nazionale nata nel *2005* dalla fusione di vari organismi turistici; ha circa ottanta dipendenti e offre servizi strategici in parte gratuiti in parte a pagamento al sistema turistico francese pubblico e privato. Si tratta di uno strumento molto originale operante su una gamma di servizi che vanno dall'ingegneria alla valutazione economica dei progetti. Recita lo Statuto: «*sostiene il partenariato pubblico e privato del turismo a concepire, adattare, e sviluppare il contenuto della loro offerta turistica affinché resti competitiva e si adegui alla domanda*». *ODIT France* ha un *budget di*

[242]Dati anno 2012.
[243]Le comunità autonome come Catalogna, Galizia, Andalusia etc.
[244]Contro i *50* milioni della nostra Agenzia Nazionale per il Turismo.
[245]Una recente, ad esempio, era basata sullo slogan «*Sorridi, sei in Spagna*», studiato per avere declinazioni regionali («*Sorridi, sei in Andalusia» etc*.).
[246]Che non è stata modificata dalla riforma costituzionale del 2003.

7,6 milioni di euro, più risorse derivanti da contributi straordinari del ministero e da vendita di servizi[247].

3.1.3 Il Turismo dagli anni ’60 ad oggi.

Negli anni sessanta, il mercato turistico si nutriva di prodotti relativamente semplici in cui il fattore centrale era la ricettività alberghiera o residenziale; si trattava di un prodotto massificato, che corrispondeva a modelli di organizzazione produttiva ancora ampiamente fordisti. La sociologia dell’epoca coniò il termine operaio-massa per definirne l’identità sociale. A quel profilo semplice corrispondeva, sul mercato turistico, un prodotto semplice, quello che fu chiamato turismo di massa. In quegli anni la componente estera del turismo italiano toccava percentuali che superavano il *50%*.[248]Dagli anni Settanta il mondo si è trasformato. Il processo di terziarizzazione avanzata, con le applicazioni informatiche, ha cambiato le qualificazioni professionali, nelle società più evolute si è definitivamente affermata l’economia dei servizi. La massa tende a scomporsi. Anche il turismo di massa si è evoluto, sono aumentati i turisti, ma non sono più “*massa*”, ora sono individui pienamente consapevoli delle scelte commerciali che fanno, sono più colti, hanno più reddito disponibile, sono molto più mobili grazie alle moderne infrastrutture di trasporto. Il mercato turistico del nuovo secolo chiede prodotti ricchi di contenuti, più orientati alla domanda, capaci di corrispondere alla sempre più accentuata segmentazione del mercato. Non c’è più un prodotto standard, ci sono infiniti prodotti arricchiti di contenuti,di fattori di eccellenza, di nuove opportunità. Dal punto di vista dell’offerta si deve assumere la segmentazione del mercato come un fattore creativo, moltiplicatore di opportunità, liberatore di energie, e la competizione che ne deriva si sposta dalla quantità alla qualità. La letteratura specializzata definisce così questo percorso: dal “*turismo ai turismi*”.[249]Tra il *2000* e il *2002* il nostro Paese ha perso terreno nei confronti alcuni concorrenti o *competitor*s internazionali. A partire poi dal *2003*, il turismo nel nostro paese ha registrato performance in grande aumento con valori che hanno toccato il *6%* di arrivi nel *2007* grazie all’elevata presenza di turisti stranieri e al ritorno del turismo di massa. La fase di recessione economica attraversata dall’economia mondiale, manifestatasi in tutta la sua gravità nel biennio *2008-2009* ha generato pesanti conseguenze anche sul movimento turistico sia nazionale, sia internazionale. A partire dalla seconda metà del *2008*, i flussi turistici hanno subito una forte contrazione che ha raggiunto la sua massima intensità nel *2009*, facendo registrare a fine anno un calo del *4,2%* in termini di arrivi turistici nel territorio nazionale. Le stime dell’Organizzazione Mondiale del Turismo relative al *2010-2011* hanno evidenziato un recupero del settore che conferma ancora una volta la sua capacità di reagire prontamente ai periodi di difficoltà: “*il sistema Italia ha*

[247] Voce Treccani.
[248] Voce Treccani.
[249]Annunziata Berrino, Storia del Turismo in Italia, 2011.

dimostrato di essere competitivo ed attrattivo nei confronti della domanda internazionale".La vacanza non è più il periodo di rigenerazione della forza lavoro, ma è una componente irrinunciabile del percorso di vita e di crescita culturale. Ciò significa che la domanda di vacanza o di viaggio è diventata strutturale nella società avanzata e sta interessando strati sempre più ampi della popolazione mondiale.[250]Il turismo italiano non concentra più le proprie vacanze nel mese di agosto, lasciando libero spazio alla "*domanda straniera*", ma sceglie giugno, luglio e settembre come possibili alternative all'altissima stagione[251]. Anche se il sistema turistico italiano ha saputo reagire alla crisi economica nazionale, variando rapidamente politiche di prezzo, le ripercussioni in termini di valore aggiunto ed occupazioni sono state intense sulle imprese che caratterizzano il settore del turismo in Italia.

3.1.4 Osservazioni

L'assetto istituzionale che riguarda la "*governance*" del turismo italiano è inadeguato alla competizione internazionale. La scelta di trasferire tutte le competenze in materia alle Regioni ha avuto come conseguenza una perdita di massa critica e una sostanziale "*de-responsabilizzazione*" dello Stato; è proprio per questo motivo che il nostro Paese appare disarmato dinanzi alla nuova dimensione che il turismo assume a livello mondiale. Inoltre, non è assolutamente vero che l'Italia, nel settore turistico – ricreativo investe meno di altre *competitors*; se sommiamo, infatti, gli investimenti di tutte le Regioni italiane sicuramente il risultato sarà un valore maggiore di investimento rispetto agli altri Paesi internazionali. In sentesi, si può affermare, però, che, a parità di investimenti, venti centri di spesa sono meno potenti di uno solo. La conseguenza di questa mancanza di forza dell'Italia è da riscontrarsi nell'assenza di un unico centro programmatore capace di dare unità e forza alle molteplicità dei centri di spesa[252], ma anche in una mancanza di strategia comune, di omogeneità degli standard e di una rete nazionale. In conclusione, occorre sottolineare che il problema centrale non è quello di attribuire la colpa ad un soggetto o ad un altro responsabile della paralisi del settore turistico – ricettivo italiano. Tutti i soggetti istituzionali sono consapevoli della situazione di stallo, come dimostrano i tentativi di dar vita a tavoli di coordinamento, ma nessuno dimostra sufficiente forza e responsabilità per avanzare e portare a termine una proposta organica che porti alla soluzione del problema, riconsegnando allo Stato le funzioni generali di grande programmazione, di indirizzo e di coordinamento, di promozione del "*Made in Italy*", rassicurando nel contempo le Regioni sul rispetto delle competenze di programmazione e di amministrazione a loro assegnate.

[250] Voce Treccani.
[251]Cfr. corriere della sera, S.d.
[252] I centri di spesa: le Regioni.

Tabella 2. Turisti stranieri per tipologia di località visitata.

Località di interesse turistico	Arrivi 2012	Presenze 2012	PerMed 2012	Arrivi 2013	Presenze 2013	Per Med 2013	Arrivi (Var. %)	Presenze (Var. %)
Città di interesse st. e art.	22.007.351	60.291.761	2,7	22.691.248	62.453.041	2,8	3,1	3,6
Località Marine	8.025.204	42.353.805	5,3	8.453.558	43.599.622	5,2	5,3	2,9
Località Lacuali	4.451.912	22.685.957	5,1	4.517.620	22.915.971	5,1	1,5	1,0
Località Montane	4.246.504	20.584.521	4,8	4.350.977	20.859.784	4,8	2,5	1,3
Località collinari e di int.var.	1.970.409	9.044.260	4,6	2.052.254	9.199.162	4,5	4,2	1,7
Località termali	1.498.594	5.517.463	3,7	1.542.042	5.593.040	3,6	2,9	1,4
Altre località	6.538.601	20.117.221	3,1	6.655.537	20.172.762	3,0	1,8	0,3
Totale	**48.738.575**	**180.594.988**	**3,7**	**50.263.236**	**184.793.382**	**3,7**	**3,1**	**2,3**

*Fonte: Istat

Tabella 3. L'industria Turistica Italiana nel 2013

Tipologia ricettiva	**Numero**	**Posti letto**
Esercizi alberghieri	33.316	2.233.823
Esercizi Complementari	124.205	2.494.357
Totale esercizi ricettivi*	**157.521**	**4.728.180**

*Fonte: Istat

*Campeggi, villaggi turistici, agriturismi, strutture balneari, rifugi alpini, B&B, etc.

3.2 L'importanza dell'attività balneare nel turismo italiano

"Il nostro "bel Paese" ha perso di vista le sue più naturali vocazioni, la sua ricetta di evoluzione, la sua più costruttiva partecipazione al mondo, pur mantenendo alto il suo potenziale di autonomia e sviluppo"[253]. Con questa affermazione si vuole spiegare lo "*scivolone*", che ha colpito il settore turistico - balneare italiano che dal primato mondiale è passato al quinto posto dopo la Francia, la Spagna, la Cina e gli *States*."*Duecento anni di storia non possono e non devono essere dispersi insieme alle professionalità degli imprenditori balneari che hanno avuto il merito di preservare e di mettere a sistema le bellezze naturali costiere del nostro Paese. […] salvare la tipicità delle nostre imprese quale punto di forza del sistema turistico nazionale è l'obiettivo principale. […]"*[254].Gli stabilimenti balneari costituiscono da oltre due secoli l'asse portante del turismo italiano. Oggi gli stabilimenti balneari sono oltre *20.000*, oltre *30.000* le concessioni demaniali marittime e gli occupati arrivano ad essere oltre *400.000*[255] nei periodi caratterizzati da maggiore afflusso; numeri importanti per l'economia italiana, numeri preziosi per il tessuto occupazionale del nostro paese; diverse sono le regioni, le città e i comuni italiani dove il turismo rappresenta la principale fonte economica. In Italia l'apporto che il comparto turistico – balneare fornisce al settore economico, occupazionale e sociale è vitale poiché contribuisce in maniera rilevante alla definizione del *Prodotto Interno Lordo*. Oggi registriamo una sempre più crescente domanda di "*turismo sociale*", che è l'asse portante del sistema del *welfare*, e gli stabilimenti balneari possono essere considerati, proprio, come la sua principale espressione. Il fatturato diretto del turismo balneare italiano è stato stimato intorno ai *45 miliardi di euro nel 2011*, oltre *l'8,6% del Pil*. Nel *2010* le presenze nelle nostre strutture turistico – ricettive sono arrivate a toccare quota *540 milioni*, quasi *l'80%* del turismo totale europeo[256]. Sembrano dati surreali vista la crisi economica che incombe sul nostro Paese, eppure secondo l'Istat, mentre tutte le imprese del sistema economico italiano "*chiudono*", le attività turistico – ricettive "*aprono*". Dati da non tralasciare, quelli osservati fin ora, dati da prendere in considerazione per il rilancio del settore turistico, dati confortanti per chi, vede nel turismo, una spinta indispensabile per il rilancio dell'economia italiana. Il Rapporto[257] realizzato da SI Camera per Unioncamere[258] inquadra il settore turistico – balneare nel concetto di "*blue economy*" attribuendogli un'incidenza del *100%* su totale dell'economia del mare. Alla base della dimensione economica di

[253]Dott. E. Amodio, Analisi critica e strutturale del comparto turistico balneare italiano, 2008.
[254]Mario Morra, Presidente S.I.B. Campania.
[255]Fonte dati: SIB.
[256]Fonte dati: Enit – Istat.
[257]Gruppo di lavoro composto da: Alessandro Rinaldi (responsabile della ricerca), Fabio Di Sebastiano, Mirko Menghini, Simona Leonardi, Marco Pini, Stefano Scaccabarozzi ed Adriano Scaletta: "*I valori nell'economia del mare*".
[258] Coordinatore: Amedeo Del Principe ed Enzo Santurro.

qualsiasi segmento dell'economia nazionale risiede "*l'impresa*", quel modo di approcciarsi al lavoro attraverso il quale tanti soggetti riescono a tramutare un'idea in valore o per continuare un percorso intrapreso dalle generazioni passate di famiglia, in qualunque caso, contribuendo sempre in modo determinante alla crescita produttiva ed occupazionale di un paese. Tale ragionamento è utile per comprendere come nel settore turistico - balneare, fare impresa significa valorizzare le nostre bellezze storico-paesaggistiche, le nostre ricchezze naturali e gastronomiche, nonché, tutela dell'ambiente che ci circonda. Negli ultimi anni, dal *2011* al *2013*, ossia nell'arco temporale in cui la nostra economia ha fatto i conti con una fortissima recessione, il numero delle imprese dell'economia del mare è aumentato del *2%*, un aumento che ha interessato anche le strutture turistiche - balneari, che grazie al rilascio, da parte dell'autorità competente, di nuove concessioni demaniali marittime, ha segnato un valore del *+ 0,9%*. Un segnale di speranza per la ripresa economica italiana arriva anche dall'importante "*vitalità imprenditoriale giovanile*": in tutta la fascia costiera, ma maggiormente nel Mezzogiorno, si registrano aperture di strutture balneari "*giovani*", caratterizzate, cioè, da una figura imprenditoriale giovane, ricca di idee geniali e competitive[259].

3.2.1 Un quadro storico del turismo balneare

La prima diffusione del termine stabilimento balneare si ebbe all'inizio del *XIX secolo* e faceva riferimento prevalentemente a strutture poste presso località termali.[260]Nella seconda metà dell'Ottocento iniziano a diffondersi le prime strutture sulle spiagge marine. In una prima fase, in ossequio ai costumi dell'epoca che imponevano riservatezza alle donne in abbigliamento da bagno, si trovarono cabine montate su ruote per permettere alle donne di calarsi direttamente in acqua. A poco a poco si diffusero strutture balneari in molti luoghi d'élite come Monaco, il Lido di Venezia, etc. Molte località si fornirono di una "*Rotonda a Mare*"[261] che permetteva ai bagnanti di passare dai camerini all'acqua. Tale carattere viene conservato fino agli anni trenta del novecento, quando si verifica un maggiore afflusso e una diffusione di colonie marine per ragazzi[262]. Oggi, gli stabilimenti balneari sono gestiti da imprese, enti, o associazioni pubbliche che attrezzano il tratto di spiaggia in concessione con diversi servizi, come l'utilizzo di ombrellone, sdraio e lettino. L'utilizzo di questo servizio avviene in genere dietro corrispettivo monetario. Vi sono casi in cui l'utilizzo è gratuito, tipico quello di utilizzo da parte associazioni rivolte ai militari o familiari di essi. Gli stabilimenti balneari inizialmente avevano in genere un'attrezzatura molto semplice, costituita da ombrellone e sdraio. Con l'aumentare

[259]Fonte dati: Articolo di Sara Tortelli.
[260]Un ricordo lo si ha nelle denominazioni antiche: Bagni di Montecatini, ora Montecatini Terme, Trescore Balneareo o in Francia, nelle località che si chiamano les Bains.
[261]In genere una costruzione su palafitta raccordata da un pontile.
[262]A. Savelli, Sociologia del turismo balneare, 2010.

della clientela, sono state inserite nuove attrezzature come il lettino, il lettino con parasole e tutto ciò che oggi è presente nelle strutture. Gli ombrelloni sono dotati di tutti i confort e i gadget possibili, dal posacenere al porta oggettino, fino all'appendi abiti. Anche il materiale è cambiato, passando dalla stoffa sino ad arrivare a tessuti plastificati facilmente lavabili. Inizialmente era il legno ad essere utilizzato come materiale, soppiantato poi dall'alluminio, più leggero e meno soggetto alla corrosione marina. Oggi, negli stabilimenti balneari sono presenti anche attrazioni e attività, come: campi da bocce, pallavolo, beach-soccer, ma anche altri servizi come edicola o servizio ristoro.[263] È il *Codice della Navigazione*[264], con gli articoli dal 28 al 61 che disciplina il "*Demanio Marittimo*". *L'articolo 28* del Codice della Navigazione descrive i beni demaniali: "*Fanno parte del demanio marittimo [c.c. 822]: a) il lido, la spiaggia, i porti, le rade;b) le lagune, le foci dei fiumi che sboccano in mare, i bacini di acqua salsa o salmastra che almeno durante una parte dell'anno comunicano liberamente col mare; c) i canali utilizzabili ad uso pubblico marittimo*". Per ciò che riguarda l'attività balneare, *l'articolo 36* del Codice della Navigazione rispecchia il diritto del concessionario di usufruire del bene demaniale concessogli: "*L'amministrazione marittima, compatibilmente con le esigenze del pubblico uso, può concedere l'occupazione e l'uso, anche esclusivo, di beni demaniali e di zone di mare territoriale per un determinato periodo di tempo. Le concessioni di durata superiore a quindici anni sono di competenza del ministro per la marina mercantile. Le concessioni di durata superiore a quattro, ma non a quindici anni, e quelle di durata non superiore al quadriennio che importino impianti di difficile rimozione sono di competenza del direttore marittimo. Le concessioni di durata non superiore al quadriennio, quando non importino impianti di difficile sgombero, sono di competenza del capo di compartimento marittimo*".

3.2.2 Osservazioni

Una delle problematiche più complesse, che mantiene "*in scacco*" destinazioni turistiche dal loro futuro, è l'utilizzazione troppo bassa degli impianti e delle attrezzature che caratterizzano il settore balneare, dovuta alle forti oscillazioni stagionali: ciò determina una difficoltà a ricapitalizzare gli impianti, e quindi ad effettuare investimenti innovativi e a volte costosi, sottoponendo l'impresa e il lavoro ad una permanente precarietà. tale precarietà viene, poi, affrontata dagli imprenditori con il ricorso a fattori impropri come l'uso di lavoro irregolare ed evasione fiscale al solo scopo di diminuire le spese ed aumentare i ricavi. Attrezzarsi, sia in campo di strutture adeguate, sia in termini fiscali, significa produrre indipendentemente dai fattori climatici evitando precarietà e difficoltà dovute ad incombenze meteorologiche.

[263] F. Angeli, Storia del Turismo, 2003.
[264] R.D. 30 marzo 1942, n. 327.

3.3 L'inquadramento dell'attività balneare negli studi di settore

"*Il gestore di uno stabilimento balneare va inquadrato nel settore dell'artigianato qualora l'attività risulti consistere prevalentemente nella prestazione di servizi di assistenza, di sorveglianza, di salvataggio, di sistemazione, pulizia e riassetto della spiaggia e delle attrezzature; viceversa lo stesso deve essere inquadrato nel settore terziario se lo stabilimento è dotato di strutture idonee ad accogliere e intrattenere la clientela, nei quali vengono svolte, con carattere di prevalenza, attività commerciali quali servizi di ristoro e somministrazione di alimenti e bevande, gestione e cessione in godimento temporaneo di cabine ed attrezzature varie, animazione, intrattenimento, custodia valori, sorveglianza bambini ed offerta di ulteriori servizi commerciali (edicole, tabaccheria, ecc.)"*[265].I soggetti che esercitano *l'attività di "Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali*" – codice attività 93.29.20 e, congiuntamente ad essa, esercitano esclusivamente una o più attività tra quelle di seguito elencate: "*Ristorazione con somministrazione*" (codice attività 56.10.11); "*Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto*" (codice attività 56.10.20); "*Gelaterie e pasticcerie*" (codice attività 56.10.30); "*Gelaterie e pasticcerie ambulanti* (codice attività 56.10.41); "*Ristorazione ambulante*" (codice attività 56.10.42); "*Bar e altri esercizi simili*" (codice attività 56.30.00); non devono compilare il prospetto relativo alle imprese multiattività[266].La *legge 14 settembre 2011 n. 148* ha disposto la soppressione della lettera *rr) dell'art. 2 del D.p.r. n. 696/1996*, con la quale era previsto l'esonero dalla certificazione fiscale per le prestazioni di servizi degli esercenti gli stabilimenti balneari, rese sul litorale demaniale in quanto titolari dei relativi provvedimenti amministrativi rilasciati dalle autorità competenti. In conseguenza della soppressione dell'esonero, a decorrere dallo scorso *17 settembre 2011* gli stabilimenti balneari sono soggetti all'obbligo della certificazione dei corrispettivi. Gli stabilimenti balneari svolgono normalmente una prestazione di servizi che viene definita "*servizio spiaggia*" che comprende le prestazioni tipiche di alcune attività[267] per cui viene previsto un corrispettivo che comprende anche l'utilizzo indiscriminato e senza limiti delle strutture dello stabilimento[268].

[265]Circolare n. 187 del 10 dicembre 2003, avente ad oggetto *l'inquadramento degli stabilimenti balneari. Attività plurime. Criterio della prevalenza.* E' quanto precisato dall'INPS che riprende il recente orientamento della Corte di Cassazione in materia.

[266] È quanto precisa l'Agenzia delle Entrate.

[267]a) ingresso allo stabilimento; b) messa a disposizione di lettini, di sdraio, di ombrelloni; c) strutture sportive; d) area giochi e relative attrezzature.

[268]Uso di docce e servizi igienici, uso di spogliatoi; uso di deposito giochi; sorveglianza, assistenza e soccorso in mare; uso biblioteca e zona lettura; zona TV; zona relax, cioè aree ombreggiate con tavoli, sedie, divanetti, ecc; animazione.

3.3.1 L'esempio di "*Cluster*"

I gruppi omogenei (*o cluster*) riguardante la Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali[269], sono stati individuati sulla base dei seguenti fattori: a) tipologia di servizi offerti; b) modalità di gestione dei servizi di bar e ristorazione; c) modalità di fruizione dei servizi di balneazione; d) dotazione di attrezzature balneari; e) dimensione dello stabilimento balneare. In seguito alleghiamo modello riguardante i *12* cluster relativi alla gestione di stabilimenti balneari, stabiliti dall'agenzia delle entrate nel marzo *2014* relativi quindi all'anno balenare appena conclusosi[270].

[269] Studio di settore WG60U – Attività 93.29.20.
[270] Estate 2014.

Allegato n. 1

STUDIO DI SETTORE WG60U

ATTIVITÀ 93.29.20 GESTIONE DI STABILIMENTI BALNEARI:

MARITTIMI, LACUALI E FLUVIALI

Marzo 2014

Documento non definitivo

PREMESSA

L'evoluzione dello Studio di Settore VG60U – Stabilimenti balneari, è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2012.

I contribuenti interessati sono risultati pari a 6.657. Nella prima fase di analisi 598 contribuenti sono stati scartati in quanto, pur tenuti alla compilazione dei modelli, non risultano utilizzabili nelle successive fasi dell'elaborazione dello studio di settore (cessazione di attività, situazioni di non normale svolgimento dell'attività, contribuenti forfettari, ecc.).

Sui modelli studi di settore della restante platea sono state condotte analisi statistiche per rilevare la completezza, la correttezza e la coerenza delle informazioni in essi contenute. Tali analisi hanno comportato, ai fini della definizione del campione dello studio, lo scarto di ulteriori 254 posizioni.

A seguito degli scarti effettuati, il numero dei contribuenti oggetto delle successive analisi è stato pari a 5.805.

DISTRIBUZIONE DEI CONTRIBUENTI PER FORMA GIURIDICA

	Numero	% sugli elaborati
Persone Fisiche	1.862	32,1
Società di Persone	3.012	51,9
Società di Capitali, enti commerciali e non.	931	16,0

INQUADRAMENTO GENERALE

I gruppi omogenei sono stati individuati sulla base dei seguenti fattori: a) tipologia di servizi offerti; b) modalità di gestione dei servizi di bar e ristorazione; c) modalità di fruizione dei servizi di balneazione; d) dotazione di attrezzature balneari; e) dimensione.

La **tipologia di servizi offerti** ha permesso di distinguere gli stabilimenti balneari che offrono quasi esclusivamente servizi di balneazione quali affitto di ombrelloni, sedie a sdraio, lettini (cluster 5, 6 e 12), da quelli che si caratterizzano per la presenza dei seguenti servizi accessori:

a) *Bar: cluster 1,2 e 4;*
b) *Piscina: cluster 8;*
c) *Bar e ristorazione: cluster 3.*

La **modalità di gestione dei servizi di bar e ristorazione** ha permesso di individuare gli stabilimenti con bar e/o ristorante a gestione indiretta (cluster 11).

Sulla base della **modalità di fruizione dei servizi di balneazione** da parte della clientela è stato possibile individuare gli stabilimenti che operano prevalentemente con abbonamenti stagionali (cluster 7) e quelli che operano prevalentemente con affitti e/o ingressi nel fine settimana (cluster 9 e 10).

Sulla base della **dotazione di attrezzature balneari,** nell'ambito degli stabilimenti con bar a gestione diretta, di quelli con soli servizi di spiaggia e di quelli che operano prevalentemente con affitti e/o ingressi nel fine settimana sono state distinte le imprese che dispongono di cabine (rispettivamente cluster 4, 5 e 9).

Il fattore **dimensionale** ha permesso di individuare gli stabilimenti con bar e quelli con soli servizi di spiaggia di più grandi dimensioni (rispettivamente cluster 2 e 12).

Nelle successive descrizioni dei cluster, salvo segnalazione contraria, l'indicazione di valori numerici riguarda valori medi.

DESCRIZIONE ECONOMICA DEI CLUSTER

CLUSTER 1 - STABILIMENTI CON BAR

NUMEROSITÀ: 551

Le imprese del cluster forniscono prevalentemente il servizio bar (54% dei ricavi) e l'affitto di ombrelloni, sedie a sdraio e lettini (35%).

La superficie totale dell'area è di 2.262 mq (di cui 153 mq di area coperta) con un fronte mare di 77 metri lineari. Al bar è destinata un'area di 39 mq.

La dotazione di attrezzature balneari si compone di 73 ombrelloni, 112 lettini e 56 sedie a sdraio. Non sono presenti cabine.

La fruizione dei servizi di balneazione avviene prevalentemente con affitti/ingressi infrasettimanali (24% dei ricavi), affitti/ingressi nel fine settimana (21%) e abbonamenti fino a 30 giorni (16%).

Le imprese del cluster, prevalentemente ditte individuali (48% dei casi) e società di persone (36%), occupano 1-2 addetti.

CLUSTER 2 - STABILIMENTI CON BAR DI PIÙ GRANDI DIMENSIONI

NUMEROSITÀ: 309

Le imprese del cluster forniscono prevalentemente l'affitto di ombrelloni, sedie a sdraio e lettini (39% dei ricavi), il servizio bar (36%) e l'affitto di cabine (6%). Nel 54% dei casi viene offerto anche il servizio di ristorazione (25% dei ricavi).

La superficie totale dell'area è di 9.281 mq (di cui 717 mq di area coperta) con un fronte mare di 108 metri lineari. Al bar è destinata un'area di 91 mq con 55 posti a sedere interni ed esterni. Nel54% dei casi è presente un'area destinata a ristorazione di 143 mq con 88 posti a sedere.

La dotazione di attrezzature balneari si compone di 282 ombrelloni, 500 lettini e 171 sedie a sdraio. Inoltre, sono presenti 46 cabine dislocate su una superficie dedicata di 180 mq.

La fruizione dei servizi di balneazione avviene prevalentemente con abbonamenti stagionali (35% dei ricavi), affitti/ingressi nel fine settimana (21%), abbonamenti fino a 30 giorni (17%), abbonamenti fino a 7 giorni (8%) e abbonamenti fino a 14 giorni (8%).

Le imprese del cluster, prevalentemente società (61% di persone e 25% di capitali), occupano 4 addetti di cui 3 dipendenti.

CLUSTER 3 - STABILIMENTI CON BAR E SERVIZIO DI RISTORAZIONE

NUMEROSITÀ: 734

Le imprese del cluster forniscono prevalentemente il servizio di ristorazione (50% dei ricavi), il servizio bar (22%) e l'affitto di ombrelloni, sedie a sdraio e lettini (22%); inoltre una parte dei ricavi deriva dall'affitto di cabine (9% dei ricavi nel 43% dei casi).

La superficie totale dell'area è di 2.694 mq (di cui 325 mq di area coperta) con un fronte mare di 58 metri lineari. Alla ristorazione è destinata un'area di 94 mq con 64 posti a sedere interni ed esterni e al bar un'area di 35 mq con 26 posti.

La dotazione di attrezzature balneari si compone di 84 ombrelloni, 146 lettini e 63 sedie a sdraio. Inoltre, sono presenti 23 cabine dislocate su un'area dedicata di 69 mq.

La fruizione dei servizi di balneazione avviene prevalentemente con abbonamenti stagionali (31% dei ricavi), affitti/ingressi nel fine settimana (19%), abbonamenti fino a 30 giorni (17%), abbonamenti fino a 7 giorni (10%) e abbonamenti fino a 14 giorni (8%).

Le imprese del cluster, prevalentemente società di persone (55% dei casi) e ditte individuali (28%), occupano 3 addetti di cui 2 dipendenti.

CLUSTER 4 - STABILIMENTI CON BAR DOTATI DI CABINE

NUMEROSITÀ: 1.373

Le imprese del cluster forniscono prevalentemente il servizio bar (45% dei ricavi) e l'affitto di ombrelloni, sedie a sdraio e lettini (40%); inoltre una parte dei ricavi deriva dall'affitto di cabine(10% dei ricavi nel 53% dei casi).

La superficie totale dell'area è di 2.743 mq (di cui 287 mq di area coperta) con un fronte mare di 61 metri lineari; al bar è destinata una superficie di 50 mq con 39 posti a sedere interni ed esterni.

La dotazione di attrezzature balneari si compone di 106 ombrelloni, 171 lettini e 80 sedie a sdraio. Inoltre, sono presenti 25 cabine dislocate su un'area dedicata di 70 mq.

La fruizione dei servizi di balneazione avviene prevalentemente con abbonamenti stagionali (26% dei ricavi), abbonamenti fino a 30 giorni (21%), abbonamenti fino a 7 giorni (15%), affitti/ingressi nel fine settimana (15%) e abbonamenti fino a 14 giorni (12%).

Le imprese del cluster, prevalentemente società di persone (59% dei casi) e ditte individuali (31%), occupano 2 addetti di cui 1 dipendente.

CLUSTER 5 - STABILIMENTI CON SOLI SERVIZI DI SPIAGGIA DOTATI DI CABINE

NUMEROSITÀ: 812

Le imprese del cluster forniscono prevalentemente servizi di spiaggia, in particolare l'affitto di ombrelloni, sedie a sdraio e lettini (72% dei ricavi); inoltre una parte dei ricavi deriva dall'affitto di cabine (15% dei ricavi nel 47% dei casi).

La superficie totale dell'area è di 2.191 mq (di cui 187 mq di area coperta) con un fronte mare di 46 metri lineari.

La dotazione di attrezzature balneari si compone di 88 ombrelloni, 153 lettini e 62 sedie a sdraio. Inoltre, sono presenti 22 cabine dislocate su un'area dedicata di 65 mq.

La fruizione dei servizi di balneazione avviene in prevalenza tramite abbonamenti stagionali (25% dei ricavi), abbonamenti fino a 30 giorni (14%), affitti/ingressi nel fine settimana (14%), abbonamenti fino a 7 giorni (16%) e abbonamenti fino a 14 giorni (12%).

Le imprese del cluster, principalmente società di persone (46% dei casi) e ditte individuali (42%), occupano 1-2 addetti.

CLUSTER 6 - STABILIMENTI CON SOLI SERVIZI DI SPIAGGIA

NUMEROSITÀ: 259

Le imprese del cluster forniscono prevalentemente servizi di spiaggia, in particolare l'affitto di ombrelloni, sedie a sdraio e lettini (83% dei ricavi).

La superficie totale dell'area è di 1.304 mq (di cui 1.102 mq di area scoperta) con un fronte mare di 47 metri lineari.

La dotazione di attrezzature balneari si compone di 58 ombrelloni, 103 lettini e 37 sedie a sdraio. Non sono presenti cabine.

La fruizione dei servizi di balneazione avviene prevalentemente con affitti/ingressi nel fine settimana (34% dei ricavi) e affitti/ingressi infrasettimanali (30%).

Le imprese del cluster, prevalentemente ditte individuali (51% dei casi) e società di persone (27%), occupano 1 addetto.

CLUSTER 7 - STABILIMENTI CHE OPERANO PREVALENTEMENTE CON ABBONAMENTISTAGIONALI

NUMEROSITÀ: 371

Le imprese del cluster forniscono prevalentemente l'affitto di ombrelloni, sedie a sdraio e lettini (47%), l'affitto di cabine (28%) e il servizio bar (14%).

La superficie totale dell'area è di 3.949 mq (di cui 508 mq di area coperta) con un fronte mare di 64 metri lineari. Al bar è destinata un'area di 33 mq.

La dotazione di attrezzature balneari si compone di 107 ombrelloni, 127 sedie a sdraio e 145 lettini. Inoltre, sono presenti 66 cabine dislocate su una superficie dedicata di 168 mq.

La fruizione dei servizi di balneazione avviene prevalentemente con abbonamenti stagionali (79% dei ricavi).

Le imprese del cluster, prevalentemente società di persone (58% dei casi) e ditte individuali (24%), occupano 2-3 addetti di cui 1 dipendente.

CLUSTER 8 - STABILIMENTI CON PISCINA

NUMEROSITÀ: 123

Le imprese del cluster dispongono di una piscina per adulti (195 mq) e, nel 55% dei casi, di 1 piscina per bambini (68 mq). Nel 20% dei casi sono presenti 2 vasche terapeutiche (idroterapiche, termali, ecc.)

Le imprese del cluster forniscono prevalentemente servizi di spiaggia, in particolare l'affitto di ombrelloni, sedie a sdraio e lettini (40% dei ricavi) e l'affitto di cabine (18%). Tra i servizi accessori si rileva la presenza del bar (17% dei ricavi) e del servizio di ristorazione (26% dei ricavi nel 54% dei casi); nel 46% dei casi l'utilizzo della piscina e degli altri impianti sportivi a pagamento genera il 9% dei ricavi.

La superficie totale dell'area è di 7.408 mq (di cui 754 mq di area coperta) con un fronte mare di 78 metri lineari. Al bar è destinata un'area di 55 mq. Nel 57% dei casi è presente un'area destinata a ristorazione di 129 mq.

La dotazione di attrezzature balneari si compone di 126 ombrelloni, 214 lettini e 166 sedie a sdraio. Inoltre, sono presenti 71 cabine dislocate su un'area dedicata di 260 mq.

La fruizione dei servizi di balneazione avviene prevalentemente con abbonamenti stagionali (47% dei ricavi), abbonamenti fino a 30 giorni (20%), affitti/ingressi nel fine settimana (13%) e affitti/ingressi infrasettimanali (9%).

Le imprese del cluster, prevalentemente società (53% di persone e 32% di capitali), occupano 4 addetti di cui 3 dipendenti.

CLUSTER 9 - STABILIMENTI CHE OPERANO PREVALENTEMENTE CON AFFITTI E/OINGRESSI NEL FINE SETTIMANA DOTATI DI CABINE

NUMEROSITÀ: 328

Le imprese del cluster forniscono prevalentemente il servizio bar (47% dei ricavi) e l'affitto di ombrelloni, sedie a sdraio e lettini (32%); inoltre una parte dei ricavi deriva dall'affitto di cabine (15% dei ricavi nel 47% dei casi) e dal servizio di ristorazione (31% nel 33%).

La superficie totale dell'area è di 2.384 mq (di cui 235 mq di area coperta) con un fronte mare di 58 metri lineari. Al bar è destinata un'area di 44 mq. Nel 30% dei casi è presente un'area destinata a ristorazione di 102 mq.

La dotazione di attrezzature balneari si compone di 66 ombrelloni, 146 lettini e 36 sedie a sdraio. Inoltre, sono presenti 12 cabine dislocate su un'area dedicata di 40 mq.

La fruizione dei servizi di balneazione avviene prevalentemente con affitti/ingressi nel fine settimana (67% dei ricavi) e, in misura minore, con affitti/ingressi infrasettimanali (23%).

Le imprese del cluster, prevalentemente ditte individuali (41% dei casi) e società di persone (45%), occupano 2-3 addetti di cui 1 dipendente.

CLUSTER 10 - STABILIMENTI CHE OPERANO PREVALENTEMENTE CON AFFITTI E/O INGRESSI NEL FINE SETTIMANA

NUMEROSITÀ: 217

Le imprese del cluster forniscono prevalentemente il servizio bar (54% dei ricavi) e l'affitto di ombrelloni, sedie a sdraio e lettini (30%).

La superficie totale dell'area è di 1.786 mq (di cui 142 mq di area coperta) con un fronte mare di 58 metri lineari. Al bar è destinata un'area di 35 mq.

La dotazione di attrezzature balneari si compone di 55 ombrelloni, 137 lettini e 26 sedie a sdraio. Non sono presenti cabine.

La fruizione dei servizi di balneazione avviene prevalentemente con affitti/ingressi nel fine settimana (72% dei ricavi) e, in misura minore, con affitti/ingressi infrasettimanali (24%).

Le imprese del cluster, prevalentemente ditte individuali (42% dei casi) e società di persone (34%), occupano 2 addetti di cui 1 dipendente.

CLUSTER 11 - STABILIMENTI CON BAR E/O SERVIZIO DI RISTORAZIONE A GESTIONE INDIRETTA

NUMEROSITÀ: 354

Le imprese del cluster, che si caratterizzano per la presenza del servizio bar e/o ristorazione a gestione indiretta, forniscono prevalentemente l'affitto di ombrelloni, sedie a sdraio e lettini (61% dei ricavi) e l'affitto di cabine (22%).

La superficie totale dell'area è di 4.664 mq (di cui 607 mq di area coperta) con un fronte mare di 68 metri lineari.

La dotazione di attrezzature balneari si compone di 130 ombrelloni, 156 lettini e 167 sedie a sdraio. Inoltre, sono presenti 65 cabine dislocate su un'area di 203 mq.

La fruizione dei servizi di balneazione avviene prevalentemente con abbonamenti stagionali (35% dei ricavi), abbonamenti fino a 30 giorni (20%), affitti/ingressi nel fine settimana (16%) e abbonamenti fino a 7 giorni (10%).

Le imprese del cluster, prevalentemente società (47% di persone e 25% di capitali), occupano 2 addetti di cui 1 dipendente.

CLUSTER 12 - STABILIMENTI CON SOLI SERVIZI DI SPIAGGIA DI PIÙ GRANDI DIMENSIONI

NUMEROSITÀ: 394

Le imprese del cluster forniscono prevalentemente servizi di spiaggia, in particolare l'affitto di ombrelloni, sedie a sdraio e lettini (88% dei ricavi). Nel 56% dei casi, il 53% dei ricavi da servizi di balneazione deriva da attività in convenzione con strutture ricettive.

La superficie totale dell'area è di 6.477 mq (di cui 317 mq di area coperta) con un fronte mare di 81 metri lineari.

La dotazione di attrezzature balneari si compone di 238 ombrelloni, 478 lettini e 83 sedie a sdraio. Inoltre, sono presenti 46 cabine dislocate su un'area dedicata di 129 mq.

La fruizione dei servizi di balneazione avviene in prevalenza con abbonamenti fino a 7 giorni (28% dei ricavi), abbonamenti stagionali (20%), abbonamenti fino a 14 giorni (19%), abbonamenti fino a 30 giorni (14%) e affitti/ingressi nel fine settimana (12%).

Le imprese del cluster, prevalentemente società di persone (67% dei casi) e ditte individuali (22%), occupano 2-3 addetti di cui 1 dipendente.

3.3.2 Brevi richiami all'attività di controllo

L'attività di controllo è finalizzata alla raccolta di elementi, dati e notizie per l'eventuale azione di rettifica, di accertamento o di liquidazione dell'imposta o della maggiore imposta dovuta. "*All'Agenzia delle Entrate sono attribuite tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali che non sono assegnate alle competenze di altre agenzie, amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, enti od organi […]"*[271]. Gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate hanno, pertanto, competenza accertativa sulle imposte dirette[272], Iva, Imposta di registro, successione e donazione, ipotecarie e catastali, bollo ed Imposta sugli intrattenimenti. Le attribuzioni e i poteri degli uffici dell'Agenzia delle entrate sono stati previsti dal *D.p.r. n. 633 del 1972 e dal D.p.r. n. 600 del 1973*, i quali disciplinano gli obblighi ed i controlli in materia di Imposta sul valore aggiunto e di Imposte sui redditi. *L'articolo 35, comma 24, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223*[273] ha introdotto l'articolo *53-bis. nel D.p.r. n. 131 del 26 aprile 1986*[274] che estende le attribuzioni ed i poteri di cui agli articoli *31 e ss. del D.p.r. n. 600 del 1973* con riguardo all'imposta di registro, nonché all'imposta ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al *D. Lgs. del 31 ottobre 1990, n. 347*. Gli aspetti procedurali dell'attività di controllo ai fini dell'Imposta del valore aggiunto e delle Imposte dirette sono disciplinate dal combinato disposto degli articoli *33 del D.p.r. n. 600 e 52 del D.p.r. n. 633 del 1972*. In particolare, l'articolo *33 del D.p.r. n. 600* del *1973* prevede i controlli ai fini delle imposte dirette facendo espresso rinvio all'articolo *52 del D.p.r. n. 633 del 1972* che regolamenta gli aspetti procedurali per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche ai fini dell'Imposta del valore aggiunto. Possono distinguersi quattro momenti fondamentali in cui si esplica l'attività di controllo: la "*fase preparatoria al controllo*", la "*fase dell'accesso e dell'acquisizione di dati e documenti*", quella del "*controllo documentale*" e quella del "*controllo di merito*".[275]

3.3.3 I profili organizzativi del settore balneare

Gli stabilimenti balneari, individuabili dal codice attività *ATECO 2007 93.29.20*, sono strutture poste su arenile che consentono al pubblico di disporre di attrezzature e servizi idonei a rendere più agevole l'attività balneare e nel contempo di usufruire di servizi qualificati, come animazione, giochi, ristorazione, dancing, locali di intrattenimento, etc. L'attività degli stabilimenti balneari non presenta caratteristiche

[271] D. Lgs n. 300 del 30 luglio 1999.
[272] Imposta sul reddito delle persone fisiche, le correlate addizionali regionale e comunale, Imposta sul reddito delle società, Imposta regionale sulle attività produttive.
[273] Convertito, con modificazioni nella Legge n. 248 del 4 agosto 2006.
[274] Testo unico dell'Imposta di registro.
[275] F. Tesauro, Istituzioni di Diritto Tributario, Torino, 2011.

omogenee, ma varia fortemente in funzione dei diversi servizi forniti, della localizzazione e degli assetti dimensionali ed organizzativi delle singole imprese[276].La forma giuridica è prevalentemente quella societaria con la presenza anche di ditte individuali. Tra le società di capitali si riscontrano attività di dimensioni più consistenti accompagnate da un'elevata numerosità e varietà di servizi offerti. La seguente classificazione delle attività balneari tiene conto delle dimensioni, della tipologia dei servizi e del periodo d'apertura: a) "*stabilimenti di piccole dimensioni*" che forniscono il solo servizio di spiaggia: la forma giuridica prevalente è la ditta individuale e la società di persone dove uno solo è il socio che svolge attività prevalente nell'impresa. L'attività riguarda principalmente l'affitto di ombrelloni, sedie, lettini e sdraio; tra gli altri servizi si segnala l'affitto di attrezzatura sportiva. Il periodo di apertura è breve; b) "*stabilimenti di medie dimensioni con piscina e bar*": l'attività viene svolta prevalentemente in forma societaria; oltre ai servizi di spiaggia questi stabilimenti si distinguono per la presenza della piscina e per la gestione diretta del bar. La struttura per i servizi di balneazione è ben dimensionata e decisamente superiore alla media. Il periodo di apertura annuale è medio- lungo; c) "*stabilimenti di medie dimensioni con solo bar*": prevale la forma societaria; l'attività consiste in affitto di ombrelloni, sedie sdraio, lettini e cabine; gli stabilimenti vantano anche un piccolo bar, generalmente a gestione diretta e con servizio al banco. Il periodo di apertura annuale può essere per alcuni medio - lungo per altri medio- breve; d) "*stabilimenti di medie dimensioni con bar e ristorante a gestione diretta*": la forma giuridica è quella societaria; l'attività consiste in affitto di ombrelloni, sedie a sdraio e lettini; alla clientela viene offerta un'ampia gamma di servizi come il noleggio di attrezzature per sport d'acqua, le attrezzature sportive e l'area attrezzata per i bambini. Il periodo di apertura annuale è medio – lungo; offrono inoltre il parcheggio per i clienti e più raramente discoteca e attività commerciali. E' necessario tener conto che vi sono delle variabili che possono condizionare l'attività degli stabilimenti balneari ed il loro volume d'affari: in talune aree geografiche di tradizionale vocazione turistica, la comodità dell'accesso e la vicinanza di insediamenti urbani determinano una maggiore affluenza e una maggiore redditività. Altre caratteristiche che favoriscono l'affluenza sono da ricercare nella disponibilità dei parcheggi e di altri servizi. Le condizioni meteorologiche influenzano sia la durata della stagione balneare, sia la dinamica delle presenze, soprattutto in coincidenza dei giorni festivi e prefestivi che hanno, notoriamente, i picchi più alti di affluenza.

3.3.4 Segue. L'inquadramento giuridico

L'esercizio dell'attività degli stabilimenti balneari è sottoposta ad un'articolata disciplina di legge che richiama, oltre la normativa che regola i pubblici esercizi, anche quella particolare che disciplina l'uso dei beni demaniali, trattandosi di attività

[276]Metodologie di controllo. Agenzia delle entrate.

turistica inscindibilmente legata al mare. Fanno eccezione i rari casi in cui l'attività di stabilimento balneare viene condotta su arenili di proprietà. Per esercitare l'attività è innanzitutto necessaria la concessione demaniale. La richiesta per avere in concessione, per un determinato numero di anni, uno specifico tratto di spiaggia, va presentata al comune di riferimento. *L'articolo 105, comma 2, lettera l), del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112*, ha conferito alle regioni e agli enti locali alcune funzioni relative al rilascio di concessioni di beni del demanio, della navigazione interna, del demanio marittimo e di zone del mare territoriale per finalità diverse da quelle di approvvigionamento di fonti di energia, ad esclusione dei porti e delle aree di interesse nazionale individuate con il *Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 21 dicembre 1995*. Con la pubblicazione del *Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 22 dicembre 2000* è stato perfezionato il passaggio delle competenze relative al rilascio delle concessioni dei beni del pubblico demanio marittimo ai Comuni, con il relativo avvio dei procedimenti amministrativi inerenti tale materia. Solitamente l'assegnazione dei lotti balneari è effettuata tramite concorso bandito dall'Ente del Demanio Marittimo, che gestisce "*le aree di proprietà statale prospicienti il mare (litorale, spiagge, porti, etc.) e lo stesso mare fino a 12 miglia dalla costa*", tuttavia una recente proroga ha spostato la scadenza delle concessioni in essere fino al *2015*. In seguito all'ottenimento della concessione demaniale, sorgono a carico del "*concessionario*", una serie di obblighi, tra i quali quello di corrispondere un "*canone*" come corrispettivo per l'utilizzazione del bene. Il canone di concessione demaniale viene versato mediante presentazione del modello *F23* con indicazione del codice tributo *842T "Proventi del demanio marittimo"*. Tra gli ulteriori requisiti necessari per aprire uno stabilimento balneare, in base a quanto stabilito dal *Regio Decreto n. 773 del 18 giugno 1931*, ricordiamo la specifica autorizzazione prevista *dall'art. 86 del Testo Unico Leggi di Pubblica Sicurezza* - oggi sostituita dalle dichiarazioni di inizio di attività - che attesti: a) il possesso dei requisiti igienico-sanitari per preparare e somministrare alimenti e bevande e quelli morali per garantire l'ordine pubblico, la titolarità di un contratto per l'occupazione di aree del demanio marittimo statale; b) la conformità degli impianti a predeterminati parametri per la sicurezza statica e l'incolumità del pubblico e per la tutela dell'ambiente dagli scarichi in acqua. L`atto di autorizzazione deve essere corredato da alcune informazioni, tra cui, generalmente: gli elementi identificativi del titolare e del gestore, la denominazione e la classificazione della struttura, ubicazione dell'attività, i periodi di apertura del complesso, il numero delle cabine, le attività di somministrazione presenti nell'esercizio. Le suddette informazioni, così come il raffronto tra il canone di concessione e i ricavi contabilizzati, potranno risultare utili al verificatore eventualmente nella fase di ricostruzione indiretta del volume d'affari.[277]La Legge "*Quadro sul Turismo*"[278] ha esplicitamente riconosciuto il ruolo fondamentale degli

[277]Metodologie di controllo. Agenzia delle entrate.
[278]Legge n. 135 del 29 marzo 2001, "*Riforma della legislazione nazionale del turismo*".

stabilimenti balneari come impresa turistica affermando che "*sono imprese turistiche quelle che esercitano attività economiche, organizzate per la produzione, la commercializzazione, l'intermediazione e la gestione di prodotti, di servizi, tra cui gli stabilimenti balneari, di infrastrutture e di esercizi, compresi quelli di somministrazione facenti parte dei sistemi turistici locali, concorrenti alla formazione dell'offerta turistica*". In precedenza, con la *Legge n. 284 del 25 agosto 1991*[279] è stata stabilita la liberazione dei prezzi e sono stati fissati i tempi e le modalità per la trasmissione dei tariffari alla *Capitaneria di Porto* che effettua i relativi controlli. Le tariffe si riferiscono dettagliatamente alle singole attrezzature noleggiate e talvolta a combinazioni di esse, sono generalmente comprensive di Iva ed altre imposte, dell'uso dei servizi igienici, delle docce comuni e dei servizi di soccorso, pulizia, salvamento. Non va trascurata l'eventualità che siano praticate politiche di sconto, da parte del singolo operatore o dell'intera categoria, per residenti, clienti abituali e turismo sociale. Con riferimento alla disciplina relativa *all'Imposta sul Valore Aggiunto*, si evidenzia che *l'art. 2, comma 1, lettera rr) del D.p.r. n. 696/96* affermava che non erano soggette all'obbligo di certificazione *"(...) le prestazioni di servizi rese sul litorale demaniale dai titolari dei relativi provvedimenti amministrativi rilasciati dalle autorità competenti, escluse le somministrazioni di alimenti e bevande e ogni altra attività non connessa con quella autorizzata".* Veniva, in sostanza, effettuata una distinzione tra le prestazioni tipiche degli stabilimenti balneari e le attività a loro connesse, esonerate dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi, e le attività collaterali svolte dai gestori degli esercizi balneari, per le quali era obbligatorio il rilascio della certificazione fiscale. *L'art. 2, comma 36-vicies del d.l. n. 138 del 13 agosto del 2011*[280], ha abrogato la lettera *rr) dell'articolo 2 comma 1 del d. P.R. n. 696/96*; a seguito di detta abrogazione torna ad essere obbligatorio il rilascio dello scontrino e/o ricevuta fiscale da parte dei gestori degli stabilimenti balneari a fronte di tutti i servizi resi.

3.4 Gli studi di settore secondo gli imprenditori balneari. Interviste

Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, *Rosella Orlandi*[281], ha avvertito che gli studi di settore dovranno essere usati per "accompagnare" i contribuenti alla cosiddetta *compliance*, cioè all'adesione spontanea. Per Rossella Orlandi, «*studi di settore profondamente rinnovati possono rappresentare un efficace strumento per indicare preventivamente il potenziale risultato, anche fiscale, che deriva dall'impiego dei fattori della produzione*»; inoltre «*gli studi rivisitati possono costituire un valido ausilio alle imprese per la propria crescita e la corretta gestione*». Così «*si esalta la capacità di utilizzo dello strumento quale ausilio alla*

[279] E successivo D.M. del 16.10.1991.
[280] Convertito in Legge n. 148 del 14 settembre 2011.
[281] In occasione di un seminario sulla lotta all'evasione, che si è svolto giovedì 6 novembre 2014 in commissione Finanze alla Camera.

selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo». Insomma, è finita l'applicazione automatizzata dello studio di settore per l'accertamento; i risultati dello studio, perfezionato e migliorato, dovranno servire solo per la selezione dei contribuenti da controllare. La *Circolare n. 25/E/2014* dell'Agenzia delle Entrate, sul contrasto all'evasione, ribadisce la necessità di controlli più serrati: "*nell'evidenziare la necessità che i dati presenti negli studi di settore vengano sempre maggiormente impiegati quale strumento di selezione per l'ulteriore attività di controllo, piuttosto che quale mero strumento accertativo, si deve porre particolare attenzione all'attività di accesso breve […]*". La circolare pone l'attenzione sugli studi di settore come strumenti di selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo, e non più come strumento accertativo diretto. Il questionario di interviste[282] effettuato agli imprenditori turistico – balneari nonché ad esponenti di spicco delle associazioni di categoria[283] che si sono resi disponibili, si compone di cinque domande: alcune definiscono le conoscenze vere e proprie degli studi di settore, mentre altre cercano opinioni sulla validità degli studi di settore. Nella "*prima domanda*" è stato chiesto cosa sono, in larga scala, gli studi di settore, ossia la loro definizione. Nella "*seconda domanda*", dopo aver dato qualche cenno sulle modalità di funzionamento e sull'operatività degli studi di settore, anche grazie all'ausilio di circolari emesse dall'Agenzia delle Entrate, si è chiesto se gli organi istituzionali, attraverso lo strumento degli studi di settore, potessero "*attaccare*" solo le piccole e medie imprese, trascurando le vere aree di evasione poste in essere dalle grandi multinazionali. Nella "*terza domanda*" del questionario viene chiesto il vero "*servizio*" degli studi di settore e se tali strumenti possono davvero essere il correttivo giusto per la lotta all'evasione. Nella "*quarta domanda*" viene chiesta un'opinione sul possibile aggiornamento degli studi di settore e sull'importanza della territorialità. Infine, "*nell'ultima domanda*", viene chiesto un'opinione sulla possibile continuazione dell'operato degli studi di settore o di una loro "*cancellazione*". Lo scenario che ci appare, una volta concluse tutte le interviste è il seguente: il *30%* degli intervistati sono concordi nell'abolire totalmente gli studi di settore sia come strumento di selezione, sia come strumento di accertamento e controllo, in quanto obsoleti e non in grado di rispecchiare la realtà economica nazionale (*Prima posizione*); il restante *70%* degli intervistati, invece, è favorevole all'applicazione degli studi di settore e quindi al loro continuo operare sia come strumenti di controllo, sia come strumenti di selezione per ulteriori verifiche, ma affermano che l'obsolescenza dello strumento ne richiede un "*restyling*" immediato[284] (*Seconda posizione*). Il *100%* degli intervistati, e quindi anche coloro che hanno aderito alla prima posizione, ossia coloro che hanno chiesto l'abolizione degli studi di settore, sono comunque concordi nel chiedere una rivisitazione dello strumento, attraverso

[282] Allegato n.2
[283] Consorzio del Lidi, Associazione "*Vivere il Mare*", etc.
[284] Prima della stagione estiva *2015*.

l'inserimento di una particolare "*nota*" che definisca le condizioni meteorologiche, sottolineando il concetto di precarietà dell'attività turistico - balneare. *CNA Balneatori*, in occasione della "*negativa*" estate *2014*,che ha registrato minori incassi per oltre *450 milioni di euro* e una riduzione dei posti di lavoro che ha toccato quota *45 mila* esuberi, con ripercussioni gravi anche sul Pil del Paese, propone al *SOSE*[285], l'inserimento nel nuovo studio di settore per gli stabilimenti balneari e in revisione di quello precedente *WG60U*, di una voce denominata "*giornate di maltempo*"[286], desumibile, per ogni singolo contribuente,da fonti ufficiali; "*a tal fine si garantirebbe una maggiore e reale corrispondenza di tale strumento presuntivo, essenziale per valutare l'effettiva attività degli stabilimenti balneari*". Oltre all'introduzione di "*correttivi settoriali*" (quali i cluster, la territorialità, etc.) possono essere inseriti negli studi di settore "*correttivi individuali*" col fine di cogliere la rigidità strutturale che caratterizza le imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura in funzione del fabbisogno produttivo. In conclusione si ritiene necessario, l'inserimento nel nuovo studio di settore riguardante gli stabilimenti balneari (*denominato WG60U*) di un parametro che tenga conto delle condizioni meteorologiche effettive[287] con particolare attenzione ad evitare "*fenomeni di appropriamento indebito di piogge*", senza modificare né gli elementi strutturali, né le variabili di costo che vengono considerate ancora valide. "*La situazione di evidente svantaggio competitivo rispetto alle imprese concorrenti ubicati in Paesi nostri diretti competitori (Spagna, Portogallo, dove la durata della concessione demaniale marittima è di gran lunga superiore a quella italiana) è aggravata dalla completa paralisi di nuovi investimenti che sono inibiti da un assetto normativo che va profondamente riformato eliminando, in primis, la "condizione di precarietà" che attualmente caratterizza le imprese turistico – balneari e, in secondo luogo, la paradossale concezione di "impresa a tempo determinato*".[288]

3.4.1 Primo scenario

Il *30%* degli intervistati è favorevole alla cancellazione definitiva degli studi di settore. A sostegno di questa tesi, i concetti di obsolescenza, del carico fiscale, dell'applicazione iniqua degli studi di settore disallineati rispetto ai dati reali delle ultime stagioni. "*Dobbiamo pagare anche se non abbiamo guadagnato e se non rientriamo negli studi di settore siamo etichettati come degli evasori fiscali*", queste sono le parole di *Italo Ventura, Responsabile comunicazione del Distretto turistico di*

[285]La società di studi per la revisione degli studi di settore partecipata dal Ministero dell'Economi e delle Finanze e dalla Banca d'Italia.
[286]Cristiano Tomei, coordinatore nazionale CNA Balneari.
[287]L'elemento *"giorni di maltempo"* dovrà essere garantito da fonti ufficiali, quali ad esempio: l'Aereonautica Militare.
[288]CNA Balneatori, 25 novembre 2014.

Salerno.[289]"*Lo strumento è superato ed è ora di abolirlo*": ecco le parole di un imprenditore che parla di "*comportamento miope*" dell'Agenzia delle Entrate. A parere dello scrivente, anche se è pure vero che gli studi di settore impediscono la possibilità d stabilire liberamente i prezzi, e quindi di controllare politiche economiche volte alla competizione e alla concorrenza, a danno solo del consumatore finale (il quale è costretto al pagamento di un prezzo elevato), ed anche se è pur vero che gli stessi non rispecchiano realmente la situazione di crisi economica nonché la differente territorialità in cui le imprese sono collocate[290], sono comunque uno strumento valido alla selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo, i quali, si sottolinea, possono, durante il contraddittorio, sottoporre all'attenzione dell'amministrazione finanziaria le principali cause della loro non congruità.

3.4.2 Secondo scenario

Il *70%* degli intervistati, invece, riconosce negli studi di settore sia un valido strumento per la selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo, sia un valido strumento da operare per "*accompagnare*" i contribuenti alla cosiddetta *compliance*, ossia all'adesione spontanea. Essi riconoscono, comunque, non solo l'obsolescenza di tale strumento e quindi la necessità di interventi urgenti, da parte degli uffici competenti, volti ad una revisione di tale strumento, ma anche situazioni di inaffidabilità degli stessi legate alla situazione di crisi economica che infligge il sistema Italia. "*Questa volta dovrà trattarsi di un aggiornamento completo, che tenga conto della peggiorata situazione economica italiana e della situazione del sistema imprenditoriale del settore balneare, che è caratterizzato esclusivamente da piccole e medie imprese. Vogliamo uno studio di settore "amico", che aiuti l'Agenzia delle Entrate ad identificare i soggetti da sottoporre a controllo, ma che aiuti le imprese in difficoltà e premi le attività più virtuose*": queste le parole di un intervistato che non vuole la cancellazione degli studi di settore, in quanto ne riconosce la loro funzionalità come strumento per combattere l'evasione fiscale, ma chiede una rivisitazione del contenuto e del modo di operare.

3.4.3 Osservazioni

Il perfezionamento e il miglioramento degli studi di settore, è a parere dello scrivente, condizione necessaria per il continuo operare dello strumento, che dovrà, però, solo servire per la selezione dei contribuenti da controllare. Ancora oggi, alcuni Uffici, emettono avvisi di accertamento basati esclusivamente sullo studio di settore automatizzato, ritenendo il contraddittorio l'unica fase importante. Non sempre, lo

[289] In occasione di un discorso dove chiede aiuto a De Luca, sindaco della città di Salerno.
[290] In riferimento alla condizione delle acque marine, ai servizi offerti, etc.

studio di settore come strumento di controllo è infallibile[291]. La circolare *25/E del 6 agosto 2014* emanata dall'Agenzia delle Entrate consiglia agli Uffici di evitare l'emissione di accertamenti con numeri esagerati, infondati, senza aver prima considerato la grave crisi economica e sottolinea lo strumento di autotutela[292] a favore del contribuente.

[291]Un esempio: l'Agenzia delle Entrate di Catania – direzione provinciale – non ha emesso un accertamento basato sullo studio di settore, che segnalava una differenza tra i compensi dichiarati e quelli presunti dallo studio per oltre 55.000 euro. Il contribuente, infatti, dopo aver giustificato che i compensi erano quelli effettivi e che non aveva evaso nulla, ha spiegato agli Uffici che non aveva intenzione di pagare ulteriori somme in quanto la sua ditta lavorava quasi esclusivamente con enti pubblici nei cui confronti era obbligato ad emettere fatture, a fronte di un pagamento molto lento; in estrema sintesi, gli stessi Uffici hanno dimostrato che il contribuente "*non poteva evadere*".

[292]Strumento che il contribuente può mettere in atto al fine di denunciare un'azione ingiusta a suo carico.

CONCLUSIONI

L'accertamento sintetico è stato sempre oggetto di vivaci dibattiti da parte della giurisprudenza.«*La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce procedimentalmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente*[293]*, esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente*»[294].In questo quadro, la natura giuridica degli studi di settore assume il carattere di "*catalogo di presunzioni semplici, da armonizzare con tutti gli altri elementi a disposizione per la ricostruzione della situazione economica del contribuente*".Il principio innanzi enunciato risulta costante nell'orientamento della Suprema Corte di Cassazione, la quale, già con sentenze rispettivamente adottate in data *28 luglio 2006 n. 17229 e 24 luglio 2009 n. 244*, aveva non solo valorizzato la necessità di adeguare l'accertamento alla realtà del singolo caso e l'idoneità allo scopo del contraddittorio, ma aveva anche colto nel contraddittorio stesso la dimensione di attuazione dell'interesse del privato. La Suprema Corte di Cassazione si è pronunciata, con diverse sentenze ed ordinanze[295], in ordine alla legittimità dell'accertamento basato sugli studi di settore ed al valore probatorio di tali strumenti di ricostruzione parametrica di ricavi o compensi. In tale contesto, le diverse recenti pronunce, riaffermano principi già espressi dalle Sezioni Unite della Suprema

[293] Il quale può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento.

[294]Principio di diritto espresso nelle sentenze di Cassazione a Sezioni Unite n. 26635, 26636, 26637, 26638 del 2009.

[295]Cass., 7 settembre 2010, n. 19136; Id., 24 settembre 2010, n. 20210; Id.Ord. 16 settembre 2010,n. 19609; Id., 17 settembre 2010, n. 19754; Id., 21 settembre 2010, n. 19957; Id., 21 settembre 2010, n. 19951.

Corte[296]. I giudici di legittimità hanno ricordato che gli studi di settore sono rappresentativi di una situazione standard dei normali livelli di ricavi e compensi di ciascuna specifica attività esercitata e possono, in tal senso, segnalare una possibile anomalia delle dichiarazioni del contribuente, che, nel caso particolare di gravità, legittima l'ufficio competente a dare avvio all'accertamento. Il giudice tributario investito della questione, poi, dovrà valutare l'eventuale applicabilità dello studio di settore al caso concreto, alla luce delle prove offerte da entrambe le parti. La suprema corte ha rilevato che gli studi di settore rappresentano degli indici rilevatori di una possibile anomalia del comportamento fiscale del contribuenti, evidenziata dall'eventuale scostamento rispetto ai risultati del *software GERICO*: lo scostamento, tuttavia, deve testimoniare una grave incongruenza, come prevede espressamente l'art. *62-sexies, comma 3, d.l. 30 agosto 1993, n. 331*[297]. La Suprema Corte dispone: "*gli accertamenti di cui agli artt. 39, comma 1, lett. d), D.p.r. 29 settembre 1973, n.600 […] possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore*".[298]Dopo la relazione tematica n.*94 del 9 luglio 2009*, la Corte di Cassazione è intervenuta, a Sezioni Unite, per definire gli aspetti più delicati e controversi degli studi di settore e dei parametri. Le sentenze n. *26635*, *26636*, *26637*, *26638*[299], affrontano numerose questioni quali: a) la valenza probatoria degli studi di settore e dei parametri; b) la centralità del contraddittorio; c) il riferimento alle concrete modalità di svolgimento dell'attività monitorata; d) le motivazioni dell'atto di accertamento; e) la suddivisione dell'onere della prova tra l'Ufficio impositore ed il contribuente. Le decisioni in rassegna n. *26635*, n. *26636*[300], n. *26637* e n. *26638* del *2009* sono le prime pronunce con le quali la Corte di Cassazione si è pronunciata direttamente e diffusamente sulla controversa questione della natura probatoria degli studi di settore. La Suprema Corte riduce sensibilmente il valore probatorio derivante dal binomio studi di settore – redditometro recentemente enfatizzato dall'Agenzia delle Entrate quale strumento per il superamento del limite intrinseco delle risultanze derivanti dall'applicazione di *GERICO*; queste ultime ormai univocamente riconosciute quali presunzioni semplici. Alla luce di tutto ciò, dunque, l'Ufficio, nel supportare la non congruità derivante dall'applicazione degli studi di settore dovrebbe fare riferimento a prove riconducibili all'attività monitorata, escludendo quei dati e

[296]Cass., SS.UU., 18 dicembre 2009, n. 26635, 26636, 26637 e 26638. Trattano in maniera profusa l'argomento Basilavecchia, accertamento standardizzato, obbligo di contraddittorio e facoltà di prova del contribuente, in GT - Riv. giur. trib. n. 3/2010.

[297]Convertito in legge 29 ottobre 1993, n. 427.

[298]Cass. sentenza n. 8643/2007.

[299]Depositate il 18 dicembre 2009.

[300]Con le sentenze n. 26635 e 26636 del 2009 sanciscono come il Fisco deve supportare la non congruità derivante dall'applicazione degli studi di settore con ulteriori prove riferite specificatamente all'attività monitorata , non essendo sufficienti, allo scopo, elementi solo genericamente riferibili al contribuente.

quegli elementi riferibili in maniera generica al contribuente[301].La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con le sentenze n. *26635*, *26636*, *26637* e *26638* ha chiaramente affermato che gli studi di settore, così come i parametri, rappresentano un sistema di presunzioni semplici, che devono essere necessariamente personalizzate nell'ambito del contraddittorio. Il contraddittorio con il contribuente, non è un atto di mera formalità, ma il momento più importante dell'accertamento induttivo in cui l'Agenzia delle Entrate "*ascolta*" le ragioni che hanno portato il contribuente a rendere non congrui i dati; non basta solo lo scostamento dei dati rispetto allo strumento informatico *GERICO*[302] per rettificare i ricavi e i redditi. Il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale ed imprescindibile del cosiddetto giusto procedimento, pur in assenza di un'espressa previsione normativa. Oltre a ciò, risulta essere, a parere della Suprema Corte, il mezzo più efficace per consentire di adeguare i dati statistici, elaborati dagli studi o parametri, alla concreta realtà monitorata. L'Agenzia delle Entrate, non può prescindere dal chiamare in contraddittorio il contribuente, pena la nullità dell'eventuale successivo atto accertativo. Il principio dell'obbligatorietà dell'instaurazione della fase del contraddittorio con il contribuente, produce effetti anche sulla motivazione dell'avviso di accertamento. Le Sezioni Unite della Cassazione hanno affermato che la "*motivazione*", per essere congrua, deve dare conto delle "*ragioni per le quali sono state disattese le constatazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio*". Nel rilevare che l'obbligo della circostanziata motivazione dell'atto di accertamento è stato affermato, peraltro, in diversi documenti di prassi amministrativa[303], la circolare n. *19/E/2010*

[301]È la stessa Agenzia delle Entrate, con apposito comunicato del giugno 2007, confermando i criteri già espressi con Circolare n. 38/E del 12 giugno 2007, ha precisato le ipotesi che sostanzialmente possono giustificare la non applicazione degli strumenti presuntivi dei ricavi, nonché alcune giustificazioni che, in concreto, possono non consentire la congruità delle presunzioni accertate:*"a) l'incidenza dei costi di disponibilità dei beni strumentali; b) la rotazione del magazzino o la durata delle scorte, la significativa riduzione della clientela di riferimento e le altre situazioni particolari da dimostrare; c) la redditività dei beni strumentali: gli investimenti operati in fase di avvio dell'attività che non hanno dato luogo a ricavi; l'utilizzo parziale nel processo produttivo di beni già completamente ammortizzati e le altre situazioni particolari in concreto da dimostrare; d) le situazioni riferibili a condizioni soggettive del titolare, quali: l'età avanzata del contribuente in relazione al tipo di attività svolta; lo stato di salute del titolare e le altre situazioni in concreto da dimostrare; e) le situazioni riferibili all'impresa, quali: le ridotte dimensioni della struttura; l'assenza di investimenti; l'assenza di personale dipendente e collaboratori; l'impossibilità di sostenere spese di acquisizione e servizi; la debole competitività dei prodotti-servizi erogati; altro in concreto da dimostrare; f) le situazioni riferibili al mercato, quali: la clientela privata di fascia economicamente debole; la incapacità-impossibilità di diversificare la clientela; la situazione di crisi del settore economico di riferimento e la impossibilità di operare una riconversione; altro in concreto da provare; g) la localizzazione dell'impresa, quali: l'area di mercato con basso benessere e lo scarso potenziale di sviluppo economico; la situazione di impedimento al normale svolgimento dell'attività, come la ridotta accessibilità al luogo di esercizio dell'attività; altro in concreto da provare; h) le altre condizioni particolari o specifiche, che possono rendere non attendibili le risultanze dell'applicazione degli studi di settore."*

[302] "Gestione dei ricavi e dei compensi".

[303]Circolari 28 giugno 2001, n. 65/E; 27 giugno 2002, n. 58/E; 7 giugno 2004, n. 21/E.

osserva che: "*la mancata indicazione delle ragioni, per le quali sono stati disattesi i puntuali rilievi del contribuente, non configura una carenza di motivazione dell'atto stesso quando tali ragioni sono comunque state esplicate dall'ufficio in sede di contraddittorio e riportate nel relativo verbale, ovvero siano comunque desumibili dal medesimo verbale,consegnato al contribuente e quindi da questi conosciuto.*" Al riguardo, la Cassazione ha inteso porre l'attenzione sulla fase del contraddittorio come espressione del più generale "*principio di cooperazione*"[304] tra Amministrazione Finanziaria e contribuente; basta con l'eterna guerra tra Fisco e contribuenti, ci vuole più collaborazione per arrivare ad un Fisco "*amico*" e ad un contribuente "*leale*". L'agenzia delle Entrate nella circolare n. *19/E del 14 aprile 2010*, invita "*le strutture territoriali a riesaminare le controversie pendenti concernenti la materia in esame e ad abbandonare – con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del giudizio nonché delle considerazioni svolte nei successivi paragrafi- la pretesa tributaria in presenza di avvisi di accertamento basati sulle risultanze degli studi di settore, nei casi in cui non sia stata attivata la fase del contraddittorio (fermo restando quanto di seguito evidenziato con riguardo ai casi di inerzia del contribuente), sempre che la pretesa non sia comunque sostenibile*". È possibile concludere ribadendo l'importanza dei principi espressi dalle succitate sentenze delle Sezioni Unite, in quanto espressione di un definitivo approdo della giurisprudenza di legittimità, sorpassabile di fatto solo da una nuova produzione legislativa riferita ai metodi standardizzati di accertamento, in particolare agli studi di settore[305]. Meno del *10%* dei contribuenti nell'anno *2013*[306] hanno deciso di adeguare i ricavi o i compensi dichiarati alle risultanze degli studi di settore mentre sempre nello stesso anno, il numero di accertamenti basati sullo scostamento dagli studi di settore ha raggiunto il minimo storico assoluto posizionandosi poco sopra quota diecimila[307]. Dopo un picco negli utilizzi degli studi di settore in chiave antievasione culminato negli anni *2005-2006* con la maggior base imponibile emersa proprio a seguito dell'adeguamento delle risultanze del *software GERICO* da parte dei contribuenti, lo strumento sembra ormai aver perso gran parte della sua efficacia. Oggi, comunque, per stessa ammissione dell'amministrazione finanziaria, gli studi di settore hanno solamente la valenza di una presunzione semplice, non dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, unicamente in grado di rappresentare un indice di possibili anomalie nel comportamento fiscale del contribuente. L'unica vera e propria pericolosità attribuibile dal contribuente allo scostamento fra i ricavi e/o i compensi dichiarati e quelli stimati dallo studio di settore, e dalla non coerenza ad uno o più degli altri indicatori elaborati dal *software GERICO*, è rappresentata

[304]Espresso dall'art. 12 comma 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

[305]Daniela Siconolfi. Il valore probatorio degli studi di settore: "*Recenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità*".

[306]Numeri importanti se prendiamo in considerazione che nel 2009, gli imprenditori italiani congrui agli studi di settore sfioravano l'81%, Cna Balneatori.

[307] Fonte dati: CNA.

dalla possibilità dell'elaborazione della lista dei soggetti da sottoporre a ulteriori controlli e verifiche da parte dell'amministrazione finanziaria[308].

Tabella n.5 I numeri

Attività	2010	2011	2012	2013
Accertamenti parziali ordinari IIDD-IVA-IRAP	317.237	349.919	339.646	331. 556
Accertamenti Ordinari IIDD-IVA – IRAP	388.343	347.329	343.652	329.457
Di cui accertamenti da studi di settore	30.219	17.056	13.230	10.950

**Fonte: Elaborazione Corte dei Conti su dati Agenzia delle Entrate.*

[308]Andrea Bongi, Italia Oggi, 20 Gennaio 2015.

Brevi richiami di alcune sentenze della Corte di Cassazione che hanno per oggetto l'accertamento induttivo e gli studi di settore.

"[…]È legittimo l'accertamento sintetico qualora un soggetto disponga di beni di lusso (nel caso di specie: imbarcazione o autovettura) che comportano spese di manutenzione non compatibili con i redditi (ad. Esempio: redditi di pensione) dichiarati e non assume rilievo il fatto che – dopo la ricezione di un questionario inviato dalla Guardia di Finanza – sia redatto un atto notarile il cui genero dell'intestataria dichiara che trattasi di intestazione fittizia"[309].

"[…]L'art. 38, comma 4 del D.p.r. 600/1973 consente all'ufficio finanziario di determinare sinteticamente un imponibile maggiore di quello ricavabile dalla valutazione analitica, in presenza di elementi e circostanze di fatto certi, che presuppongano la disponibilità di un corrispondente reddito. Pertanto, nell'ipotesi di disponibilità di immobili, l'effettiva capacità contributiva deve essere individuata non solo in base alla mera proprietà degli stessi, ma valutando anche le spese a vario titolo sostenute per il loro mantenimento"[310].

"[…]Costituisce una presunzione semplice, superabile con la prova contraria, la deduzione secondo cui le spese per incrementi patrimoniali si considerano affrontate con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei cinque precedenti[311]*. Orbene, proprio la possibilità per il contribuente di offrire delle prove atte a superare tale presunzione rende del tutto razionale l'indicata disciplina in relazione ad un'accertata spesa per incrementi patrimoniali. Né, d'altro canto, la norma richiede che i redditi del quinquennio*[312] *antecedente, siano stati sottoposti ad accertamento sintetico, atteso che il fatto ritenuto indicativo di ricchezza viene a rivalersi solo in un momento successivo"*[313].

[309]Cass. Sent. 11 novembre 2005, n. 28340.
[310]Cass. Sent. 7 gennaio 2001, n. 10603.
[311]Oggi ridotti a quattro.
[312]Oggi ridotti a quattro.
[313]Cass. sent. 6 dicembre 2002, n. 13748

Allegato n. 2

Questionario di interviste effettuato ad imprenditori turistico - balneari e a rappresentanti di associazioni di categoria.

1. *Che cosa si intende, secondo lei, con la locuzione "studi di settore"?*

2. *Gli Organi Istituzionali attraverso lo strumento degli studi di settore, "attaccano" solo le piccole e medie imprese, trascurando le vere aree di evasione poste in essere dalle grandi multinazionali?*

3. *A cosa servono, secondo lei gli studi di settore? Potrebbero davvero rappresentare il "giusto correttivo" per la lotta contro l'evasione fiscale?*

4. *L'applicabilità degli studi di settore sulle attività balneari. Quanto è importante il concetto di territorialità? Una sua opinione sul possibile "aggiornamento" degli studi di settore*

5. *Una sua prospettiva sul "futuro" degli studi di settore. Favorevole all'abolizione o ad una continuazione del loro operato?*

Allegato n.3

Suprema Corte di Cassazione Sezioni Unite Civili

Sentenza 14 maggio – 29 luglio 2013, n. 18184

Presidente Luccioli – Relatore Virgilio

1. Sulla base di un processo verbale di constatazione, redatto il 17 settembre 2004 dai funzionari dell'Agenzia delle entrate di Palermo, venne emesso a carico della società CA.BI.GEL s.a.s. di B.F. e C., e notificato in data 12 ottobre 2004, un avviso di recupero relativo a credito di imposta che l'Ufficio asseriva essere stato indebitamente utilizzato per investimenti in aree svantaggiate, ai sensi dell'art. 8 della legge n.. 388 del 2000. La società contribuente impugnò l'avviso, contestando la legittimità dell'atto innanzitutto per violazione dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto lo stesso era stato emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di constatazione; lamentò, poi, errori di calcolo nella determinazione dell'importo indicato in recupero. La Commissione tributaria provinciale di Palermo accolse il ricorso, rilevando che l'avviso di accertamento era stato notificato dopo soli venticinque giorni dalla redazione del processo verbale di constatazione e che non era stata in alcun modo indicata la particolare e motivata urgenza che avrebbe potuto giustificare la notifica dell'atto impugnato prima del termine di sessanta giorni previsto dall'art. 12 della legge n. 212 del 2000. L'appello proposto dall'Agenzia delle entrate è stato rigettato dalla Commissione tributaria regionale della Sicilia.Il giudice d'appello ha rilevato, innanzitutto, a fondamento della decisione, che l'avviso di recupero del credito di imposta è "un tipico atto di accertamento", in quanto le attività di accertamento sono qualificabili come "quel complesso di attività poste in essere dall'Amministrazione Finanziaria per controllare il verificarsi o meno della fattispecie legale", e nel caso in esame l'Ufficio aveva effettuato una fase ispettiva tendente ad accertare la sussistenza dei presupposti voluti dalla legge perché il contribuente fruisca del diritto al credito. Ha poi osservato che, dal testo dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, "possono individuarsi tre distinte posizioni soggettive: 1) diritto del contribuente di comunicare osservazioni e richieste; 2) obbligo degli uffici di valutare le osservazioni e richieste comunicate dal contribuente; 3) obbligo degli stessi Uffici di motivare l'avviso di accertamento con specifico riferimento alle osservazioni e richieste comunicate dal contribuente con conseguente nullità dello stesso in caso di omessa motivazione". Ha aggiunto che la

disposizione citata prevede un contraddittorio anticipato al fine di fornire non solo maggiori garanzie al contribuente, ma anche maggiore efficacia all'accertamento tributario, e che essa, come tutte le altre previsioni normative contenute nella legge n. 212 del 2000, viene elevata a principio generale dell'ordinamento tributario dall'art. 1, comma 1, del medesimo testo normativo. Ha concluso che l'emissione dell'atto impositivo prima del decorso di sessanta giorni dalla fine delle operazioni ispettive "ha palesemente violato il diritto del contribuente a difendersi, privandolo di un grado di valutazione delle sue ragioni, senza che ne ricorressero validi motivi".2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, sulla base di un unico motivo.3. La CA.BI.GEL s.a.s. di B. F. P. e C. ha resistito con controricorso.4. All'esito dell'adunanza in camera di consiglio del 27 marzo 2012, la quinta sezione civile (tributaria), con ordinanza n. 7318, depositata l'11 maggio 2012, ha rimesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle sezioni unite, osservando che il tema degli effetti del mancato rispetto del termine dilatorio in esame ha dato luogo a decisioni difformi nella giurisprudenza della sezione. Il ricorso è stato, quindi, fissato per l'odierna udienza.5. La ricorrente ha depositato memoria. Considerato in diritto. 1. Va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità della memoria dell'Agenzia delle entrate, depositata il 10 maggio 2013, quindi oltre il termine stabilito dall'art. 378 cod. proc. civ.2. Con l'unico motivo formulato, la ricorrente formula il quesito "se ha violato la legge n. 212/2000, art. 12, comma 7, la CTR di Palermo che ha ritenuto che la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di sessanta giorni ne determini ipso iure la nullità".Su tale questione la giurisprudenza della quinta sezione ha dato luogo, come puntualmente rilevato nell'ordinanza di rimessione al Primo Presidente, ad orientamenti variegati. In estrema sintesi, sì è infatti ritenuto che l'avviso di accertamento emesso prima del decorso del termine di sessanta giorni previsto dalla norma in esame: a) è in ogni caso valido, per il principio di tassatività delle nullità, "sanzione" non comminata dalla norma (e che, anzi, era prevista nel testo originario del disegno di legge e poi fu soppressa); per la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda; perché il contribuente ha comunque altri strumenti a disposizione (accertamento con adesione, istanza di autotutela, ecc.); perché è errato riferire la nullità al difetto di motivazione sull'urgenza, in quanto le norme sulla motivazione degli atti tributari attengono al contenuto della pretesa, non ai tempi di emanazione dell'atto; perché, infine, la nullità costituirebbe una conseguenza sproporzionata rispetto agli interessi costituzionali contrapposti (in tali sensi, sia pure con differenti sottolineature, cfr. Cass. nn. 19875 del 2008; 3988, 18906 – la quale, tuttavia, conclude in senso opposto, in ossequio all'orientamento all'epoca prevalente e quindi al criterio interpretativo della conformità ai precedenti – e 21103 del 2011; 16992 del 2012); b) è invalido solo in assenza di motivazione dell'urgenza che ne ha determinato l'adozione ante tempus: tale indirizzo, in applicazione di quanto affermato da Corte cost. n. 244 del 2009, appunta, quindi, l'invalidità dell'atto al

difetto di motivazione sulle ragioni dell'urgenza di provvedere, vizio sanzionato, in generale, dall'art. 21 septies della legge n. 241 del 1990 (introdotto dalla legge n. 15 del 2005) e, in materia tributaria, dall'art. 7 della legge n. 212 del 2000 e dal d.lgs. n. 32 del 2001 (Cass. nn. 22320 del 2010; 10381 e 14769 del 201 l; 4687, 11347 e 16999 del 2012);c) è invalido in mancanza di motivi di urgenza, poiché il mancato rispetto del termine sacrifica un diritto riconosciuto al contribuente, con conseguente illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di specifica previsione (Cass. nn. 5652 e 6088 del 2011); in particolare, inoltre, poiché la norma impone un termine per l'esercizio dell'azione impositiva piuttosto che un obbligo di motivazione circa il requisito dell'urgenza (obbligo che non rientra nella previsione dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000), l'esistenza di quest'ultimo opera ex se, senza che, ai fini dell'esonero dell'osservanza del termine sia necessario che il fatto che determina l'urgenza sia enunciato nell'atto impositivo (Cass. n. 11944 del 2012).3.1. L'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), rubricato Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, dispone, al comma 7, che: Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374 (l'ultimo periodo è stato aggiunto dall'art. 92 del d.l. n. 1 del 2012, convertito in legge n. 27 del 2012).La questione sottoposta all'esame delle sezioni unite consiste nello stabilire se l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio della propria attività (art. 12, comma 1), della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – costituisca, nel silenzio della norma, una mera irregolarità sostanzialmente priva di conseguenze esterne, ovvero dia luogo, ad eccezione di casi di "particolare e motivata" urgenza, ad un vizio di legittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, che può essere fatto valere dal contribuente al fine di ottenere, per ciò solo, in sede contenziosa, l'annullamento dell'atto stesso. Il Collegio ritiene di dover adottare la seconda soluzione, per le ragioni e con le precisazioni che seguono.3.2. Va, innanzitutto, attribuito il dovuto rilievo già al solo fatto che la norma in esame è inserita nello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000 cit.), il cui art. 1, com'è noto, stabilisce, al comma 1, che "le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della

Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali".Anche se è consolidato il principio secondo il quale alle norme statutarie non può essere attribuito, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria (e quindi esse non costituiscono, neppure come norme interposte, parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale) (da ult., Corte cost., ord. n. 112 del 2013; Cass. nn. 8254 del 2009, 8145 del 2011), tuttavia alla specifica "clausola rafforzativa" di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come "principi generali dell'ordinamento tributario" non può non essere attribuito un preciso valore normativo: quest'ultima espressione, in particolare, e per quanto qui interessa, deve essere intesa nel significato di "principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento tributari" e si riferisce evidentemente, in primo luogo, a quelle disposizioni statutarie che dettano norme volte ad assicurare la trasparenza e il buon andamento dell'attività amministrativa e ad orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario (Cass. n. 17576 del 2002). A buona parte di dette disposizioni va attribuito il ruolo di espressione di principi immanenti nell'ordinamento tributario, già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, e quindi di criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme, anche anteriormente vigenti (oltre a Cass. n. 17576 del 2002, cit., cfr. Cass. nn. 7080 del 2004, 9407 del 2005, 21513 del 2006, 9308 del 2013) 3.3. Nell'ambito delle norme statutarie, l'art. 12 assume una rilevanza del tutto peculiare, in ragione del suo oggetto (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali) e delle finalità perseguite. L'incipit del comma 7, in particolare, nel richiamare il "rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente", qualifica chiaramente la norma come espressiva dei principi di "collaborazione" e "buona fede", i quali, ai sensi del precedente art. 10, comma 1, devono improntare i rapporti tra contribuente e fisco e vanno considerati (analogamente al principio di tutela dell'affidamento, più specificamente contemplato nel comma 2 dello stesso art. 10) quali diretta applicazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione (art. 97 Cost.), di capacità contributiva (art. 53) e di uguaglianza, intesa sotto il profilo della ragionevolezza (art. 3), e quindi, in definitiva, come fondamenti dello Stato di diritto e canoni di civiltà giuridica (cfr., tra le altre, oltre a quelle già indicate, Cass. nn. 24217 del 2008, 3559 e 25197 del 2009, 21070 del 2011, 6627 del 2013).La norma, poi, introduce nell'ordinamento una particolare e concreta forma di "collaborazione" tra amministrazione e contribuente, attraverso la previsione di un termine dilatorio di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica, prima della cui scadenza, e salvo le eccezioni di cui si dirà, l'atto impositivo – come la norma prescrive con espressione "forte" – "non può essere emanato": tale intervallo temporale è destinato a favorire l'interlocuzione tra le parti anteriormente alla (eventuale) emissione del provvedimento, e cioè il contraddittorio procedimentale. Quest'ultimo è andato assumendo, in giurisprudenza e in dottrina (e

nella stessa legislazione), proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato – proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile – alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute alfine infondate). In ambito giurisprudenziale è sufficiente ricordare le seguenti pronunce: a) Corte di giustizia dell'Unione europea, sentenza 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, Sopropé, con la quale, sia pure in materia di tributi doganali, ma con evidenti riflessi di ordine generale, è stato valorizzato il principio della partecipazione del contribuente – il quale "deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni" – a procedimenti in base ai quali l'amministrazione si proponga di adottare nei suoi confronti un atto di natura lesiva; b) Cass., sez. un., n. 26635 del 2009, con la quale, in materia di accertamento "standardizzato", è stato affermato che "il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa" (la Corte è così pervenuta ad affermare la nullità – non esplicitamente comminata – degli avvisi di accertamento emessi con il metodo dei "parametri" o degli studi di settore, in assenza di previa attivazione del contraddittorio con il contribuente); c) Cass. n. 28049 del 2009, nella quale, con riguardo alla norma che prevede l'invio di un questionario al contribuente sottoposto ad accertamento (art. 32, comma 1, n. 4, D.P.R. n. 600 del 1973), si afferma che essa, così come quella che prevede la comparizione personale del contribuente (art. 32, comma 1, n. 2), si prefigge "il meritorio scopo (…) di favorire il dialogo e l'intesa tra fisco e cittadino – rapporti che debbono essere necessariamente improntati a lealtà, correttezza e collaborazione, in quanto siano in gioco obblighi di solidarietà come quello in materia tributaria (C. cost., sent. n. 351/2000) – e di evitare, per quanto possibile, il ricorso a procedure contenziose"; nonché, recentemente, Cass. n. 453 del 2013, la quale, riprendendo il precedente ora citato, ha ritenuto, sulla base del "cartone di lealtà" che trova fondamento negli artt. 6 e 10 dello Statuto del contribuente, che l'omissione dell'avvertimento – prescritto dalla norma a carico dell'Ufficio – in ordine alle conseguenze derivanti al contribuente dalla mancata risposta al questionario, e cioè l'inutilizzabilità in sede amministrativa e contenziosa di dati e notizie non addotti, comporta l'inoperatività di tale preclusione.3.4. Le considerazioni sin qui svolte consentono di giungere ad una prima conclusione: l'inosservanza del termine dilatorio prescritto dal comma 7 dell'art. 12, in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l'intero

lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esprimendo le proprie osservazioni (che l'Ufficio è tenuto a valutare, come la norma prescrive), cioè di attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale. La "sanzione" della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo (non certo innocua o di lieve entità – non paragonabile, ad es., alla omessa indicazione del responsabile del procedimento, ora sanzionata ex lege da nullità per le cartelle di pagamento: Cass., sez. un., n. 11722 del 2010 -, bensì) di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve – sopra delineata – e della forza impediente, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante. A fronte di ciò, è vano addurre sia il preteso carattere "vincolato" dell'avviso di accertamento rispetto al verbale di constatazione sul quale si basa (tesi, almeno se riferita – per quanto qui interessa – al contenuto del provvedimento, chiaramente infondata), sia l'esistenza di ulteriori strumenti di tutela per il contribuente (istanza di autotutela, accertamento con adesione, ecc.). rilievo che, a prescindere dalle considerazioni attinenti al momento in cui tali mezzi sono esperibili, si rivela in ogni caso inidoneo ad escludere autonoma rilevanza alla portata precettiva della norma in esame.4.1. Si tratta ora di precisare come opera, in relazione al vizio di legittimità dell'atto emesso ante tempus, la deroga prevista per i "casi di particolare e motivata urgenza", in presenza dei quali l'Ufficio è esonerato dal rispetto del termine dilatorio. La norma, infatti, come detto, dopo aver stabilito l'obbligo dell'amministrazione, per le ragioni sopra ampiamente esposte, di attendere almeno sessanta giorni dalla fine delle operazioni di verifica prima di procedere all'emanazione dell'atto (obbligo, va rilevato, di agevole osservanza con l'uso della minima diligenza), ha, poi, adottando un bilanciamento del tutto ragionevole dei valori in campo, introdotto l'eccezione derivante dall'urgenza di provvedere.4.2. Premesso che spetta all'interprete il compito di delineare l'oggetto e i confini di una ipotesi di invalidità introdotta per via ermeneutica, ritiene il Collegio di dover preferire l'orientamento che fa derivare l'illegittimità non già dalla mancanza, nell'atto notificato, della motivazione circa la ricorrenza di un caso di urgenza, bensì dalla non configurabilità, in fatto, dei requisiti dell'urgenza. Deve, infatti, condividersi l'osservazione (presente in più pronunce di questa Corte, sopra citate, anche se poi pervenute ad esiti diversi) secondo cui l'obbligo di motivazione degli atti tributari, assistito da sanzione di nullità in caso di inottemperanza, è quello che ha ad oggetto il contenuto sostanziale della pretesa tributaria, cioè "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche" che hanno determinato la decisione dell'amministrazione (art. 7, comma 1, dello Statuto, seguito, in relazione alle singole imposte, dal d.lgs. n. 32 del 2001), non essendo, invece, necessario dar conto, in quella sede (e, comunque,

non a pena di invalidità, salvo eccezioni espresse), del rispetto di regole procedimentali, quali, come nella specie, quelle attinenti al tempo di emanazione del provvedimento: l'osservanza delle regole del procedimento, infatti, ove contestata, sarà oggetto di dibattito e di valutazione nelle sedi stabilite (amministrativa in caso di istanza di autotutela, contenziosa in caso di ricorso al giudice tributario).Né, in senso contrario, è condivisibile la tesi secondo la quale, nella norma in esame, la motivazione dell'urgenza è esplicitamente prescritta. In primo luogo, l'espressione "salvo casi di particolare e motivata urgenza" non appare in sé decisiva, poiché non individua con certezza nell'atto impositivo la (unica) sede in cui la "motivata urgenza" deve essere addotta dall'Ufficio: l'uso del termine "motivata" non implica, infatti, necessariamente il richiamo alla motivazione dell'avviso di accertamento. In secondo luogo, e comunque, deve ritenersi che risponda a criteri di equilibrio degli interessi coinvolti e di ragionevolezza far dipendere la validità o meno dell'atto emesso ante tempus dalla sussistenza o meno, nella realtà giuridico - fattuale, del requisito dell'urgenza, anziché dalla circostanza (avente valore del tutto secondario) che tale requisito sia, o no, enunciato nell'atto: ciò che conta, in definitiva, ai fini dell'esonero dell'Ufficio dall'osservanza del termine dilatorio, è unicamente il fatto che la particolare urgenza di provvedere effettivamente nella fattispecie vi sia stata. Ne deriva che la questione si sposta in sede contenziosa, nel senso che, a fronte di un avviso di accertamento emesso prima della scadenza del termine de quo e privo dell'enunciazione dei motivi di urgenza che lo legittimano, il contribuente potrà, ove lo ritenga, anche limitarsi ad impugnarlo per il solo vizio della violazione del termine (cfr. Cass., sez. un., nn. 16412 del 2007 e 5791 del 2008, in tema di mancato rispetto della sequenza procedimentale prevista per la formazione della pretesa tributaria): spetterà, quindi, all'Ufficio l'onere di provare la sussistenza (all'epoca) del requisito esonerativo dal rispetto del termine e, dunque, in definitiva, al giudice, a seguito del dibattito processuale (e senza, perciò, che il contribuente subisca alcuna menomazione del diritto di difesa), stabilire l'esistenza di una valida e "particolare" – cioè specificamente riferita al contribuente e al rapporto tributario in questione – ragione di urgenza, idonea a giustificare l'anticipazione dell'emissione del provvedimento.5. In conclusione, deve essere enunciato il seguente principio di diritto: in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e

buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio.6. In applicazione dell'anzidetto principio, il ricorso dell'Agenzia delle entrate deve essere rigettato. Come detto in narrativa, infatti, il giudice di merito ha accertato che nella specie l'emanazione anticipata dell'atto impugnato non è stata sorretta da validi motivi di urgenza, mai addotti dall'Ufficio.7. L'esistenza del contrasto giurisprudenziale che ha dato luogo all'intervento delle sezioni unite induce a disporre la compensazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte, a sezioni unite, rigetta il ricorso e compensa le spese.

Allegato 4.

Sentenza n. 13141 del 11 giugno 2014 (ud. del 14 marzo 2014) della Corte Cass.,
Sez. civ. V
Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, articolato in due motivi, nei confronti della … e di …, soci della stessa, che resistono con controricorso, avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della … n. …, depositata in data …, con la quale – in una controversia concernente le impugnazioni, riunite, di quattro avvisi di accertamento emessi in relazione a maggiori imposte IVA, IRAP ed IRPEF per l'anno …, a seguito di rettifica, per accertamento di maggiori ricavi, D.L. n. 331 del 1993, ex art. 62 bis, convertito in L. n. 427 del 1993, del reddito d'impresa della società, esercente attività di produzione di imballaggi non alimentari di cartone ondulato, e del reddito da partecipazione dei soci – sono state riformate le distinte decisioni di primo grado, che avevano respinto i ricorsi dei contribuenti. In particolare, i giudici d'appello hanno sostenuto che, pur risultando "regolare" l'operato dell'Ufficio erariale, in relazione all'applicazione degli studi di settore, la società contribuente aveva offerto valida prova contraria, al fine di superare la presunzione di maggiori ricavi dell'impresa, rappresentata, non tanto da una relazione/consulenza di parte, contenente alcune simulazioni, effettuate con variazioni dei dati utilizzati nella realizzazione degli stessi studi di settore, quanto dal fatto che i macchinari usati per gli imballaggi erano stati definiti dallo stesso Ufficio "obsoleti, bisognevoli di frequente manutenzione e quindi di relativa fermata" e "forse non più all'altezza di una produzione remunerativa", il che giustificava lo scostamento rilevato, tra i ricavi dichiarati e quelli stimati in base all'applicazione degli studi di settore (chepresuppongono invece produzioni effettuate da macchinari efficienti ed altamente produttivi). I giudici aggiungevano inoltre che non era stato computato il costo relativo ai compensi degli amministratori, ... I contro ricorrenti hanno depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. L'Agenzia delle Entrate ricorrente lamenta, con il primo motivo, l'insufficiente motivazione della sentenza, ex art. 360 c.p.c., n. 5, circa un fatto

decisivo e controverso, avendo i giudici d'appello ritenuto di annullare integralmente gli accertamenti, sulla base sia del dato rappresentato dall'esistenza di macchinari obsoleti, dato peraltro già considerato dall'ufficio, all'esito del contraddittorio con la contribuente, ai fini dell'operato abbattimento del 20% dei maggiori ricavi inizialmente accertati, sia della mancata considerazione da parte dell'Ufficio dei costi relativi ai compensi agli amministratori, senza quindi motivare sulle ragioni per le quali, da un lato, l'esistenza di macchinari, in parte, obsoleti era in grado di incidere sul 100% dello scostamento verificato e, dall'altro lato, i suddetti costi potevano determinare, oltre la diminuzione del reddito sociale, una diminuzione dei ricavi. Con il secondo motivo, l'Agenzia prospetta poi, ex art. 360 c.p.c., n. 4, un vizio di violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. D), e del D. Lgs. n. 546 del 1932, art. 2, e art. 35, comma 3, e art. 277 c.p.c., in quanto i giudici d'appello avrebbero in ogni caso dovuto provvedere alla corretta quantificazione dei ricavi ed ad una diversa determinazione del maggior reddito accertato dall'Ufficio.

2. Il primo motivo è infondato.

Questa Corte a Sezioni Unite (Cass. 26635/2009; cfr. Cass. 11635/2013) ha affermato che "la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravit…, precisione e concordanza non è "*ex lege*" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "*standards*" in sé considerati – meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività – ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente". In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "*standards*" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "*standard*" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente.

L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli "*standards*" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta 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. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "*standards*", dando conto dell'impossibilità di costituire il

contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito".
Ora i giudici d'appello, pur avendo dato atto che, sulla base della documentazione offerta dalla contribuente e dunque anche tenuto conto del dato costituito dalla vetustà dei macchinari utilizzati dall'impresa, l'Ufficio aveva operato un abbattimento, in via forfetaria, per una percentuale pari al 20%, sullo scostamento inizialmente rilevato ed una rideterminazione dei maggiori ricavi, hanno ritenuto che tale dato rendeva del tutto congrui i ricavi dichiarati rispetto a quelli stimati negli accertamenti, in quanto, mentre "gli studi di settore prevedono produzioni effettuate con macchinar non solo perfettamente efficienti ma altamente produttivi", nella fattispecie, stante la "riconosciuta inefficienza dei macchinari", "calando la resa calano i ricavi". Inoltre i giudici hanno rilevato che i ricavi non corrispondevano a quelli accertati anche tenuto conto della deducibilità dei compensi degli amministratori delle società. Ora, con il primo motivo del ricorso si censurano le valutazioni di merito compiute, con percorso motivazionale che appare immune da vizi logico giuridici e perciò incensurabile in questa sede, dalla Commissione Tributaria Regionale nel momento in cui essa ha ritenuto che, nella fattispecie, le presunzioni tratte dall'Amministrazione finanziaria fossero state resistite e superate dagli elementi conferiti, al processo, dai contribuenti.
3. Il secondo motivo è invece fondato, avendo i giudici d'appello ritenuto inattendibile nella sua totalità la rettifica del reddito sociale (e conseguentemente dei redditi da partecipazione dei soci), così da inficiare integralmente l'accertamento effettuato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d). Tuttavia, non essendo il processo tributario annoverabile tra quelli di impugnazione – annullamento, bensì tra quelli di impugnazione – merito, in quanto non diretto alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma alla pronunzia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria, i giudici della C.T.R. dovevano accertare come e perché i dati costituiti dalla vetustà dei macchinari utilizzati dall'impresa e dai costi per compensi erogati agli amministratori influissero sulla rettifica dei ricavi e del reddito d'impresa diversamente dal solo 20% stimato dall'Ufficio finanziario sulla base dell'applicazione degli studi di settore (il quale, in tale misura, aveva abbattuto l'originaria pretesa, all'esito del contraddittorio con la contribuente). I giudici della C.T.R., anziché rideterminare i maggiori ricavi in diversa misura, tenuto conto dei predetti elementi, hanno integralmente annullato l'atto impositivo.
4. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso deve essere accolto, in relazione al secondo motivo; la sentenza impugnata va, di conseguenza, cassata, con rinvio ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della …, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.
P.Q.M.
La Corte accoglie il ricorso nei limiti di cui in motivazione.

BIBLIOGRAFIA

E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, 1932.

E. VANONI., *Problemi dell'imposizione degli scambi,* Padova, 1939.

C. COSCIANI, *La riforma tributaria*, Nuova Italia, 1950.

F. TAVONE, "*Manovra finanziaria 2005: le disposizioni fiscali in materia di studi di settore, accertamento e riscossione*", in Rivista della scuola superiore dell'economia e delle Finanze, 2004.

V. UCKMAR, F. TUNDO, "*Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*", editore la Tribuna, 2005.

E. HOLZMILLER, "*Studi di settore – novità della finanziaria 2008 e chiarimenti della CM 5/E/2008*", in la settimana fiscale n. 6, pubblicato il 14/02/2008.

B. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte speciale. Fiscalità nazionale ed internazionale*, Giuffrè, 2009.

S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009.

M. VILLANI, "*L'interpello antielusivo",* in Innovazione e Diritto, 2010.

E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè editore, 2011.

M. VILLANI, "*Verifiche fiscali*", Altalex.it, pubblicato il 05/04/2011.

G. DE LUCA, *Diritto tributario con appendice di aggiornamento*, editore Simone, 2011.

E. HOLZMILLER, "*Studi di settore – novità. Chiarimenti della C.M. 8/E/2011*", in la settimana fiscale n. 14, pubblicato il 13 aprile 2012.

A. FERRETTI, "*Evasione fiscale: le linee guida per il 2012",* altalex.it, pubblicato il 06/06/2012.

F. MATUCCI, "*Criteri di valutazione e utilizzo delle prove nel processo tributario*", in riv.Trib. 2/2208, n. 214.

L. PEGORIN, "*La territorialità degli studi di settore*", Il sole 24Ore, 2013.

F. TESAURO, "*Istituzioni di diritto tributario*", Torino, 2011.

N. POLLARI, "*Manuale di diritto tributario*", Roma, 2014.

P. RUSSO, "*Manuale di diritto tributario*", Milano, 2009.

S. LA ROSA, "*Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento*", in Riv. Dir. Fin. 1981.

R. LUPI, "*Lezioni di diritto tributario*", Milano, 1992.

G. GAFFURI, "Considerazioni sull'accertamento tributario", in Riv. Dir. Fin. 1981.

S.M. MESSINA, "*La compensazione nel diritto tributario*", Milano, 2006.

A. FANTOZZI, "*Diritto tributario*", Torino, 2012.

S. CUPOLO, "*Accesso negli studi professionali*", il Fisco n. 20/1992.

T. SANTAMARIA, "*Le ispezioni tributarie*", Milano 1993.

F. TESAURO, "*L'invalidità dei provvedimenti impositivi*", in Boll. Trib. N. 1445/2005.

G. FALSITTA, "Manuale di diritto tributario", parte generale, Padova, 2012.

A. BERRINO, "*Storia del turismo in Italia*", Bologna, 2011.

A. SAVELLI, "*Sociologia del turismo balneare*", Milano, 2010.

E. AMODIO, "*Analisi critica e strutturale del comparto turistico balneare italiano*", 2008

"*Decimo rapporto sul turismo italiano*", ENIT – ISTAT.

S.I.B. – Sindacato Italiano Balneari – Comunicazioni e statistiche.

C.N.A. – Confederazione Nazionale sull'Artigianato e della Piccola e Media Impresa, Comunicati Stampa.

O.N.T. – Osservatorio Nazionale del Turismo. Statistiche e Dati.

"*Terzo rapporto sull'economia del mare*", SI.Camera per Unioncamere, Roma, 2014.

ENIT – Ente Nazionale per il Turismo – Comunicati, dati e statistiche.

Agenzia Nazionale per il Turismo, comunicati, dati e statistiche.

FONTI NORMATIVE

D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.

Legge 27 luglio 200, n. 212.

D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462.

D.p.r . 29 gennaio 1979, n. 24.

Legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Legge 7 agosto 1990, n. 241.

Legge 12 luglio 2011, n. 106.

Legge 15 luglio 2011, n. 111.

Legge 2 dicembre 2005, n. 248.

Legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Legge 22 dicembre 2011, n. 214.

D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 481.

D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Legge 8 maggio 1998, n. 146.

D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

D. Lgs. 28 dicembre 1998, n. 490.

Decreto 201/2011 (cd. Decreto “salva Italia”).

Legge 28 dicembre 1995, n. 549.

Legge 331/2004 (cd. Legge Finanziaria 2005).

Legge 296/2006 (cd. Legge Finanziaria 2007).

Legge 244/2007 (cd. Legge Finanziaria 2008).

D.p.r. 31 maggio 1999, n. 395.

D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Decreto Legge 29 novembre 2008, n. 185.

Legge 29 marzo 2001, n. 135.

Legge 17 maggio 1983, n. 217.

D. Lgs. 30 luglio 1999, n. 300.

Circolare 21 maggio 1999, n. 110/E, Agenzia delle Entrate.

Circolare 10 dicembre 2003, n. 187, Agenzia delle Entrate.

Circolare 23 gennaio 2008, n. 5, Agenzia delle Entrate.