

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

SINTESI

L'articolo 31 del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 recita: “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; [...], provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie [...]”. L'art. 23 della Costituzione e le leggi tributarie – tra cui si citano le principali: D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 - disciplinano compiutamente i presupposti, i soggetti passivi e la misura dell'obbligazione tributaria. Se il contribuente omette di auto-liquidare il tributo presentando la dichiarazione dei redditi, oppure non dichiara compiutamente quanto dovuto, l'Amministrazione Finanziaria deve agire, determinando autoritativamente il debito di imposta. Determinare l'evoluzione storica - giuridica dell'accertamento tributario, è problema molto complesso, sia per le origini sottese che di volta in volta ne hanno caratterizzato lo sviluppo, sia perché ci troviamo dinanzi ad una disciplina “recente”, la cui normativa è influenzata dagli orientamenti politici dello Stato. L'evoluzione del sistema tributario italiano ha fatto sì che accertamenti più o meno standardizzati, basati sulle presunzioni, dessero la possibilità di dare una risposta soddisfacente in materia di verifica fiscale. La dottrina è divisa circa gli effetti dell'avviso di accertamento, e precisamente se siano di “*natura dichiarativa*” o se siano di “*natura costitutiva*”. Secondo la *teoria dichiarativa*, l'obbligazione tributaria sorge non appena si verifica il presupposto di fatto del tributo. L'obbligazione nata dal presupposto è poi accertata o dallo stesso contribuente, con la dichiarazione, o dall'Amministrazione Finanziaria, con l'avviso di accertamento; quest'ultimo sarebbe perciò, secondo tale teoria, un provvedimento con effetti dichiarativi, di mero accertamento dell'esistenza dell'obbligazione tributaria. Secondo la *teoria costitutiva*, invece, anche se dal verificarsi del presupposto impositivo (o dalla somma del presupposto e della dichiarazione) scaturisce una obbligazione di fonte legale, l'avviso di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria ha valore costitutivo di una obbligazione tributaria. L'obbligazione accertata con l'avviso è una obbligazione che avrebbe dovuto già in precedenza essere dichiarata, ma è stata dichiarata solo parzialmente oppure non lo è stata affatto. Il diritto tributario era in origine parte indifferenziata del diritto amministrativo; solo successivamente ha acquistato maggiore autonomia. L'avviso di accertamento rientra nella disciplina generale prevista dalla L. 241/1990, relativamente agli atti e provvedimenti amministrativi. 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. Nel contenuto dell'avviso di accertamento

possiamo distinguere due parti: la “*motivazione*” e la “*parte dispositiva*”; la prima contiene l’indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche per le quali l’avviso è emanato; la seconda deve arrecare 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 (*art. 42 del d.p.r. 600/1973*). 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*”. Per l’imposta sul valore aggiunto, 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 la 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*” (D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56). Se prima dell’emanazione dell’avviso di accertamento il contribuente interviene nel procedimento amministrativo esponendo le proprie ragioni, sorge l’obbligo, a carico dell’Amministrazione Finanziaria, della cosiddetta “*motivazione rafforzata*”. Particolarmente rilevante, è poi la disposizione (*contenuta sia nell’articolo 42 del D.p.r. 600/1973, che nell’articolo 56 del D.p.r. 633/1972*) secondo 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 cosiddetta “*motivazione per relationem*”. 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. 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 deve essere effettuata entro il termine previsto dalla legge a pena di decadenza; l’Amministrazione Finanziaria, pertanto, se non notifica l’atto entro quel termine, decade dal potere. 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. 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*”. Secondo quanto disposto 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. I vizi di un avviso di accertamento possono comportare l'inesistenza del provvedimento impositivo nei casi di mancata notifica o nel caso di un soggetto inesistente; possono invece comportare la nullità del provvedimento impositivo: a) difetto di motivazione o della parte dispositiva; b) violazione delle norme procedurali; c) mancata sottoscrizione dell'atto; d) notifica oltre la decadenza ordinaria. 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. 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. Il terzo ed ultimo livello – “*controllo sostanziale o accertamento*” – va oltre la sola esistenza formale della documentazione e scende nel merito dei contenuti, in quanto verifica voce per voce la dichiarazione dei redditi. (*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*). L'esercizio dei poteri di controllo – e in particolare le ispezioni e le verifiche fiscali – è fase logicamente pertinente al procedimento di accertamento, in quanto strumentale all'adozione dell'eventuale atto impositivo che ne deriva. L'istruttoria è la fase finalizzata alla raccolta di elementi, informazioni, dati utili ad un'eventuale rettifica, accertamento o liquidazione dell'imposta dovuta dal contribuente sul quale è stato avviato un procedimento di accertamento. Per assolvere a tale compiti l'articolo 32 e ss. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 52, comma 2, e del D.P.R. n. 633/1972 elencano gli strumenti che il Fisco può utilizzare per acquisire informazioni o accertare fatti utili alla repressione delle violazioni tributarie, prevedendo che gli uffici dell'Amministrazione Finanziaria hanno il potere di: a) Procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche; b) Invitare i contribuenti a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti; c) Invitare i contribuenti ad esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti; d) Inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti; richiedere agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie; e) Richiedere a notai e altri pubblici ufficiali atti e documenti depositati; Tra i vari poteri riconosciuti all'Amministrazione Finanziaria, quelli di “*accesso, ispezione e verifica*” costituiscono certamente il mezzo istruttorio più incisivo per controllare gli adempimenti degli obblighi imposti dalle norme tributarie. Le principali fonti di riferimento sono gli

artt. 31 e 32 del D.P.R. 600/1973 per le imposte dirette e gli artt. 51 e 52 del D.P.R. 633/1972 per l'IVA. Anche lo "Statuto dei Diritti del Contribuente" (art. 12 L. 212/2000) disciplina in maniera particolareggiata i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. 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. 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. Le *verifiche* 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. 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; con il *pvc*, "*terminano*" le operazioni di verifica. Il contribuente a cui è stato notificato un avviso di accertamento può: a) presentare istanza di accertamento con adesione; 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; 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. All'esito della fase dei controlli fiscali, ove abbia riscontrato delle anomalie nelle dichiarazioni o nelle denunce presentate dai contribuenti e dai sostituti di imposta, l'Amministrazione Finanziaria ha la possibilità di svolgere nei confronti del contribuente vari tipi di accertamento, che si distinguono a seconda degli strumenti utilizzati dall'Amministrazione stessa nella ricostruzione della base imponibile del contribuente, necessaria per il calcolo dell'imposta da porre a suo carico: a) "*Accertamento analitico*" (art. 38, commi 1-2, art. 39, comma 1 e art. 40 D.P.R. 600/1973 in materia di imposte dirette; artt. 54 e 54-bis D.P.R. 633/1972 in materia di IVA). Questo metodo, costituendo la regola posta dal legislatore per la determinazione del reddito imponibile, riguarda tutti i contribuenti presenti nel nostro ordinamento. Esso mira ad adeguare il reddito dichiarato al reddito effettivo, ricostruendo interamente la base imponibile del singolo contribuente attraverso la verifica analitica (e l'eventuale rettifica) delle varie fonti di reddito che la compongono. Possono essere soggetti a questa attività di accertamento sia: a) Soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili (*persone fisiche non soggette ad iva, società semplici o assimilate ed enti non commerciali*); b) Soggetti obbligati per legge alla tenuta delle scritture contabili (*professionisti, artisti e imprese commerciali*); per questi ultimi soggetti si parla

di “*accertamento analitico - contabile*”, poiché le verifiche si basano esclusivamente sulla contabilità tenuta dal contribuente, sulle sue risultanze di bilancio e sulla dichiarazione dei redditi dallo stesso presentata al Fisco. Tale tipo di accertamento si rivela spesso più efficace nella lotta all’evasione delle imprese maggiori, che per la complessità della propria situazione contabile raramente omettono di registrare i movimenti economici, ma tendono piuttosto a ricorrere a documenti falsi;

b) “*Accertamento sintetico*” (art. 38, commi 3 e 5 D.p.r. 600/1973). Questo accertamento è previsto per sole persone fisiche, e a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda rispetto a quello dichiarato di almeno un quinto. L’Amministrazione Finanziaria tenta di ricostruire la base imponibile nel suo complesso (in via unitaria, a prescindere dai singoli redditi che lo compongono) basandosi sulle spese di qualsiasi genere sostenute dal contribuente, rapportate al livello di reddito dichiarato per il medesimo periodo di imposta e sul “*redditometro*”, uno strumento di accertamento su larga scala che, sulla base di determinati fatti indicativi di capacità contributiva, consente di calcolare il “*reddito complessivo netto presunto*” del singolo contribuente; c) “*Accertamento induttivo – extracontabile*” (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). E’ un metodo che riguarda esclusivamente i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili ed è applicabile nei soli casi tassativamente indicati dalla legge, ossia quando: manca la dichiarazione dei redditi; da un’ispezione è emersa la mancanza di una o più scritture contabili; tali scritture risultano inattendibili a causa di gravi omissioni o false indicazioni; il contribuente si è rifiutato di compilare un questionario, oppure non ha ottemperato ad un invito ad esibire atti o documenti. L’Amministrazione Finanziaria non deve limitarsi all’analisi della contabilità tenuta dal contribuente, ma può servirsi di “*dati e notizie comunque raccolti*”, avvalendosi di presunzioni semplici anche non gravi, ma pur sempre precise e concordanti; d) “*Accertamento standardizzato*” o “*Accertamento analitico - induttivo*” (art. 10 legge 146/1998). Questo costituisce un mezzo di accertamento parziale, volto non tanto alla ricostruzione complessiva del reddito, quanto alla rettifica di specifiche componenti reddituali, tramite la correzione in aumento dei ricavi e dei compensi dichiarati dal professionista e dalle imprese minori. A tal fine, si prevede l’utilizzo da parte dell’amministrazione di *presunzioni semplici, con carattere grave, preciso e concordante*, che considerano specifici fatti come indici di capacità contributiva dell’azienda, attraverso l’utilizzo degli studi di settore. Non è sufficiente quantificare e determinare il tributo, l’Amministrazione Finanziaria deve provvedere anche alla sua riscossione procedure che conducono alla riscossione. 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. Grazie all'evoluzione dei moderni sistemi tributari, 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. 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. La disciplina degli studi di settore è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 62 bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427. Gli studi di settore sono uno strumento utilizzabile per valutare la capacità di produrre ricavi o conseguire compensi dalle singole attività economiche. Gli studi sono realizzati tramite la raccolta sistematica di dati: sia quelli di carattere fiscale, che dati di tipo “*strutturale*” che caratterizzano l'attività e il contesto economico in cui questa si svolge. Essi consentono quindi di determinare i ricavi o i compensi che con massima probabilità possono essere attribuiti al contribuente, individuandone non solo la capacità potenziale di produrre ricavi o conseguire compensi, ma anche i fattori interni ed esterni relativi all'attività che potrebbero determinare una limitazione della capacità stessa (*orari di attività, situazioni di mercato, etc.*). Gli studi di settore sono realizzati rilevando, per ogni singola attività economica, le relazioni esistenti tra le variabili contabili e quelle strutturali, sia interne (*processo produttivo, area di vendita, ecc.*) che esterne all'azienda o all'attività professionale (*andamento della domanda, livello dei prezzi, concorrenza, ecc.*). L'art. 12 del D.l. 2 marzo 1989, n. 69, 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 e dall'art. 55 del D.p.r. 633/1972. 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. Per l'elaborazione degli studi di settore sono state utilizzate tecniche statistico-matematiche che, nella fase iniziale, hanno operato sui dati contenuti in questionari inviati precedentemente, e che i contribuenti hanno restituito all'Amministrazione Finanziaria. Il prodotto software di applicazione degli studi di settore, mediante il quale è possibile conoscere i ricavi o i compensi presunti in base agli studi stessi, è stato denominato “*GERICO*”(Gestione dei Ricavi o Compensi). L'applicazione *GERICO*, che è resa disponibile gratuitamente

dall’Agenzia delle Entrate, è prelevabile dal sito Internet “www.agenziaentrate.gov.it” o dal Servizio telematico (per gli utenti del predetto servizio). Per conoscere l’ammontare dei ricavi o dei compensi presunti sulla base degli studi di settore, i contribuenti possono anche rivolgersi agli uffici locali dell’Agenzia delle Entrate, presentando il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore, debitamente compilato. La metodologia utilizzata da GERICO si fonda sull’applicazione di tecniche statistiche che permettono di definire, per ogni singola attività economica, gruppi omogenei di imprese o di esercenti arti e professioni in base a caratteristiche strutturali comuni. Si tratta di un metodo di classificazione che permette di assegnare ciascuna impresa o ciascun professionista al gruppo omogeneo di appartenenza. Per ciascun gruppo omogeneo è prevista una funzione che descrive l’andamento dei ricavi o dei compensi in relazione alle specifiche variabili contabili e strutturali dell’azienda o dell’attività professionale. La parola “*cluster*” ha lo stesso significato di “*gruppo omogeneo*” ed identifica un sottoinsieme di imprese o di professionisti – all’interno dello stesso settore di attività - contrassegnato da comuni caratteristiche strutturali. Ogni studio, che è sempre riferito a un particolare settore, ha individuato tra l’universo dei contribuenti esercenti tale specifica attività, diverse tipologie di “*gruppi omogenei*”. Ogni gruppo accomuna contribuenti aventi le stesse caratteristiche, ma diverse da quelle degli altri contribuenti, che pur svolgendo la medesima attività identificano altri cluster. Relativamente ad alcune attività, lo studio di settore ha constatato differenziazioni tra fasce di imprese comportanti l’individuazione di tre o quattro tipologie di cluster, mentre vi sono al tempo stesso settori in cui l’esigenza di cogliere le specificità strutturali interne ha portato a identificare un numero di cluster sensibilmente più elevato. La funzione matematica che stima determinati ricavi o compensi di riferimento, a fronte di un insieme di elementi contabili ed extra-contabili forniti a GERICO dal contribuente, non opera sempre allo stesso modo all’interno dello stesso studio di settore, ma varia da cluster a cluster. I gruppi omogenei (*o cluster*) riguardante la gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali, 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. 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. Le differenze che connotano l’ambiente economico possono notevolmente influenzare le caratteristiche della domanda finale di beni e servizi e le condizioni in cui l’impresa svolge la propria attività. Ecco perché nella fase di elaborazione degli studi di settore un ruolo chiave è svolto dalla “*territorialità*”. Nella fase di elaborazione, gli studi di settore tengono conto, tra l’altro, del contesto territoriale in cui le attività vengono svolte, prendendo in considerazione il livello dei prezzi, le infrastrutture esistenti e utilizzabili, la capacità di spesa, la tipologia dei fabbisogni. Tali fattori, che si riferiscono

direttamente o indirettamente alla realtà territoriale possono incidere notevolmente sulla capacità della singola azienda di produrre ricavi, poiché a parità di condizioni dell'operatore economico, i risultati dell'attività variano in funzione del contesto ambientale in cui viene svolta. Gli studi di settore si applicano a chi esercita prevalentemente una attività per le quali sono stati approvati gli studi. Attualmente gli studi approvati sono 206 e si riferiscono alle attività professionali e del commercio. 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. 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. 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; d) che si trovano in un periodo di "non normale" svolgimento dell'attività; 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. 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. 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, 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. Al fine di comprendere l'utilizzo degli studi di settore quali, strumento per l'accertamento dei ricavi delle attività balneari, si procede con l'illustrare il fenomeno del turismo ponendo l'attenzione sul settore balneare e alla sua importanza nell'economia nazionale. 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. 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. Il turismo vale il 10% del Pil nazionale 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. La *"Legge quadro per il turismo e interventi per il potenziamento e la qualificazione dell'offerta turistica"* 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"* e la Legge 29 marzo 2001 n. 135 di *"Riforma della legislazione nazionale del turismo"*. 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. 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 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*. La prima diffusione del termine stabilimento balneare si ebbe all'inizio del *XIX secolo* e faceva riferimento prevalentemente a strutture poste presso località termali. 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. È il *Codice della Navigazione*, con gli articoli dal 28 al 61 che disciplina il *"Demanio Marittimo"*. La circolare Inps n. 187 del 10 dicembre 2003 avente ad oggetto l'inquadramento degli stabilimenti balneari precisa: *"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.). Gli stabilimenti balneari svolgono normalmente una prestazione di servizi che viene definita “servizio spiaggia” che comprende le prestazioni tipiche di alcune attività per cui viene previsto un corrispettivo che comprende anche l’utilizzo indiscriminato e senza limiti delle strutture dello stabilimento. 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 omogenee, ma varia fortemente in funzione dei diversi servizi forniti, della localizzazione e degli assetti dimensionali ed organizzativi delle singole imprese. 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. 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 turistica inescindibilmente 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. 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. Si vuole porre l’attenzione sull’inquadramento delle attività balneari negli studi di settore e l’utilizzo di questi ultimi come strumento di accertamento. Si procederà ad esaminare i risultati ottenuti dalle interviste. Il questionario effettuato agli imprenditori turistico – balneari nonché ad esponenti di spicco delle associazioni di categoria 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; 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. 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 l'inserimento di una particolare “*nota*” che definisca le condizioni meteorologiche, sottolineando il concetto di precarietà dell'attività turistico - balneare. 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 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 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, 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. 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. La Corte di Cassazione 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. Si pone l'attenzione sulla fase del contraddittorio come espressione del più generale “*principio di cooperazione*” 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*”. Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, *Rossella Orlandi*, 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 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.