



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO E L'UTILIZZO DEGLI STUDI DI SETTORE: LIMITI DELLA TERRITORIALITÀ E GARANZIE DELL'ARTICOLO 53 DELLA CARTA COSTITUZIONALE.

di Ernesto Aceto

SOMMARIO: 1. Introduzione; 2. L'accertamento dei redditi e gli studi di settore: il ruolo delle presunzioni; 3. Studi di settore e federalismo: la Circolare 23/e del 15 luglio 2013 e la necessità di verificare il rapporto tra realtà territoriali e dati matematico-statistici. 4. L'accertamento da "studi di settore": l'importanza del contraddittorio alla luce dell'orientamento della Giurisprudenza; 5. Conclusioni.

ABSTRACT

The paper analyzes the topic on the tributary investigation through the use of the studies of sector paying particular attention to the fundamental concept of ability to pay, in accordance with art. 53 of the Constitution.

Since 1948 until today, many interpretations, that continued over the years, have extended the concept of ability to pay, many times exceeding the limit on quantity and forgetting the principle of progressivity to be understood as a rule of interpretation.

The studies of sector, born with the art. 62 bis del D.L. of the 30th of August 1993 n. 331, converted with amendments by law n. 427 of the 29th of October 1993 and later amended several times, had as primary objective that to contain the phenomenon of tax evasion allowing the Tax Authorities

to determine inductively the income or revenue of the taxpayer using mere indices for the estimate of as much as undeclared; undermining too often the guarantees of the taxpayer.

This issue has presented and still presents many problems and therefore this paper tries to give an additional stimulus that can make reflect on the need to revise this instrument of inspection in order to allow to one side an effective evaluation of the economic realities analyzed in a specific geographical area, across to ensure the effective enforcement of the principle of capacity to pay.

Introduzione

Prima di procedere all'esame degli studi di settore, quale strumento di accertamento dei redditi del contribuente, appare opportuna qualche breve riflessione sul principio di capacità contributiva previsto dalla Costituzione del 1948 all'art. 53 e sul quale tutt'oggi autorevoli studiosi si interrogano con l'intento di provare a risolvere i continui problemi interpretativi derivanti da norme tributarie sempre meno chiare che, troppo spesso, appaiono come deroghe implicite delle garanzie costituzionali.

E' evidente che non è facile tutelare quel necessario "bilanciamento", tante volte richiamato anche dai giudici costituzionali, tra interesse dello Stato a riscuotere le imposte e interesse del contribuente a pagare la giusta imposta¹; dunque, sempre meno semplice risulta il controllo sul puntuale rispetto del principio di capacità contributiva, al fine di impedire il cosiddetto "effetto confiscatorio" dell'imposta.

Nello Stato moderno, la capacità contributiva dell'individuo è rappresentata dalla sua potenzialità economica, e cioè dal complesso dei suoi averi e dei suoi diritti; ed infatti, nella società moderna è proprio la ricchezza che indica l'attitudine a contribuire ai carichi pubblici. Quanto alle prestazioni personali, le stesse sono ormai un ricordo del passato che hanno perduto il loro significato e la loro utilità, essendo, peraltro, divenute incompatibili con il vigente ordinamento normativo.²

Sicuramente non facile è tracciare una definizione di capacità contributiva, neppure utilizzando la antica teoria causale delle entrate che si preoccupava di trovare la ragione giustificatrice del sacrificio del contribuente, nello scopo verso il quale i tributi sono preordinati, e cioè quello di procacciare i mezzi economici necessari alla copertura delle spese pubbliche.

Secondo i sostenitori della tesi causale, il godimento dei servizi pubblici non può ex sé considerarsi come prova di capacità contributiva del soggetto, ma solo quale elemento idoneo a provare una manifestazione di capacità economica che può interpretarsi come indice di capacità contributiva.³

¹ Sul punto si veda F. Gallo, *Le Ragioni del Fisco*, Bologna. Ed. 2011 e, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte Costituzionale*, in "Diritto tributario e Corte Costituzionale", a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006.

² Si veda Wagner, *Teoria speciale delle imposte*, in *Biblioteca dell'Economista*, serie III, vol. IV, parte I, pagg. 749 ss.

³ Cfr. Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario – Diritto tributario*, Padova, 1937, pagg. 98 segg.; Vanoni, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, pagg. 105 segg.; Pomini, *La "causa impositionis"*

In dottrina neppure è mancato chi si è scontrato contro la teoria causale, sostenendo che, in realtà, non è necessaria la individuazione di una causa giuridica della obbligazione tributaria, definendo quest'ultima come un'obbligazione ex lege e sostenendo quindi che non vi è necessità né di trovarne la giustificazione, né tantomeno di valutarne la rispondenza ai principi di giustizia tributaria⁴.

La dottrina critica, nei confronti della teoria causale, si è sempre di più consolidata successivamente all'entrata in vigore della Carta Costituzionale, sostenendo che né nel testo dell'art. 53, né nei lavori preparatori, è rintracciabile alcun riferimento atto a dimostrare che la capacità contributiva sia stata intesa dall'ordinamento costituzionale come concetto direttamente collegabile alla prestazione goduta o godibile dal contribuente.

Anche gli interventi della Corte Costituzionale hanno contribuito a chiarire il concetto di capacità contributiva, leggendo la norma sempre in combinato disposto normativo con le altre previsioni costituzionali, in special modo ricollegandolo alla previsione contenuta nell'art. 3 della Costituzione⁵, cercando di trovare soluzioni ponderate utili a risolvere i contrasti interpretativi⁶.

Ed è proprio la lettura delle previsioni contenute nella Carta Costituzionale che fa comprendere la diversità di significato tra il concetto di capacità economica e quello di capacità contributiva, di fatto sancendo una sostanziale "intassabilità" del minimo vitale per garantire i bisogni primari della persona.

Tutto ciò fa capire perché può ritenersi ancora attuale quell'antica massima che così recitava: "*primum vivere deinde contribuere*" che ancora oggi riesce a fare una giusta luce sull'importanza di tutelare quella capacità economica necessaria per il contribuente.

Oggi la difficoltà nasce proprio nella interpretazione della realtà economica e quindi nell'applicazione della tassazione a manifestazioni realmente indicative di capacità

nello svolgimento storico della dottrina finanziaria, Milano, 1951; Pomini, L'interpretazione funzionale, adeguatrice e logica del diritto finanziario, in Dir. prat.trib., 1950, I, 159.

⁴ Cfr. E. Giardina, Le basi teoriche del principio di capacità contributiva, Milano, 1961; Gorini, La causa giuridica dell'obbligazione tributaria, in Riv. it. Dir. fin., 1941, I, 161; Scoca, Sulla causa giuridica dell'imposta, in Riv. dir. pubbl., 1932, I, 650

⁵ Sul punto si ricorda che proprio la Corte Costituzionale con la sentenza n. 13 del 1986 in tema di imposta di successioni, dichiarò incostituzionali le norme dell'imposta che trattavano i discendenti dei figli adottivi del de cuius in modo più sfavorevole rispetto ai discendenti dei figli legittimi.

⁶ La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 134 del 7 luglio 1972 ha sancito il principio secondo il quale in tema di detraibilità delle spese mediche dal reddito imponibile, tale detrazione non può essere generale ed illimitata, ma va concretata e commisurata dal Legislatore ordinario secondo un criterio che concili le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva, non meno pressanti di quelli della vita individuale.

economica, con l'obiettivo di evitare un abuso di tassazione che rischia solo di far aumentare i fenomeni di evasione⁷.

Anche la Corte di Cassazione, con l'ordinanza 394 del 19 novembre 2008, ha evidenziato che un indice di capacità contributiva può essere considerato adeguato ai sensi dell'art. 53 della Costituzione, nella misura in cui sia espressivo di una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante e ciò indipendentemente dal fatto che il bene assoggettato a tassazione risulti idoneo a produrre reddito. La problematica relativa alla necessaria applicabilità di limiti massimi alla imposizione reddituale e patrimoniale è un problema comune anche per altri Paesi europei; ed infatti, abbastanza recentemente in Francia, il Conseil Constitutionnel ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di diverse disposizioni della Loi de finances pour 2013 proprio per eccesso quantitativo d'imposta.⁸

2. L'accertamento dei redditi e gli studi di settore: il ruolo delle presunzioni

Come innanzi evidenziato, la capacità contributiva è identificabile nella manifestazione di capacità economica e può essere intercettata anche mediante l'analisi dell'indice di godimento dei servizi pubblici; da ciò deriva ovviamente il vincolo per il Legislatore di adeguare la pressione fiscale al diverso grado di sviluppo dei settori dell'attività economica presenti nelle diverse zone territoriali dello Stato.

Riflettendo sui precetti costituzionali, mi sovviene una riflessione sulla previsione contenuta nell'art. 41 terzo comma della Carta Costituzionale⁹, laddove il Legislatore fa riferimento ai programmi e controlli per lo svolgimento dell'attività economica pubblica e privata; questa può essere la chiave di lettura per far comprendere come già i padri costituenti riconoscevano la presenza di zone territoriali e settori economici con un diverso grado di sviluppo e che pertanto, nelle zone meno sviluppate, i presupposti di fatto delle imposte

⁷ Appare utile richiamare il caso dell'I.C.I.A.P. "imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni" istituita con d.l. 11 marzo 1989 n. 66 convertito in legge n. 144 del 24 aprile 1989 che, nel suo testo originario, assumeva a presupposto il mero esercizio dell'attività o, il mero fatto di "tenere una bottega aperta" utilizzando a parametro l'estensione dei locali in De Mita, Presunz., presupp., cap. contr., in Int. Fisc. E tutt. Del contr. La Corte Costituzionale, intervenendo con la sentenza n. 103 del 11 marzo 1991, ha dichiarato che l'assumere ad unico indice di capacità contributiva la superficie dei locali adibiti all'esercizio dell'attività, senza consentire la possibilità ai soggetti di imposta di fornire prova contraria in ordine alla effettiva redditività, è costituzionalmente illegittima.

⁸ Si veda Sentenza n. 2012/662 del 29 dicembre 2012 del Conseil Constitutionnel.

⁹Cfr. Spagnuolo Vigorita, L'iniziativa economica privata nel diritto pubblico, Napoli, 1959, spec. pagg. 113 segg., 209 seg.

manifestano una minore capacità contributiva. Da qui anche quella esigenza di perequazione sottolineata dal Legislatore della riforma costituzionale con la legge 3/2001 e quindi con la modifica dell'art. 119 comma 5 e successivamente dopo oltre 7 anni, richiamata anche dal decreto legge 112/2008 che, proprio per dar voce ai territori¹⁰ anche nella fase applicativa dell'imposta, ha previsto un'elaborazione degli studi di settore previa audizione delle associazioni professionali e di categoria su base regionale o comunale.

È opportuno sottolineare che vi sono diverse modalità con le quali gli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria provvedono a rettificare il reddito di professionisti e piccole e medie imprese nell'ottica di incrementare sempre più la lotta all'evasione. Dall'analisi del sistema emerge che i vari strumenti accertativi più o meno analitico-induttivi volti a verificare sia i ricavi e i compensi (e cioè gli studi di settore), sia il reddito complessivo della persona fisica (redditometro), si muovano nella comune ottica di lotta all'evasione.

In sostanza sulla base di un'analisi della capacità produttiva media di un'impresa o dei compensi di un professionista, piuttosto che dalla verifica del reddito complessivo di una persona sulla base dei suoi consumi, vengono rilevati i contribuenti che presentano scostamenti più o meno significativi rispetto ai valori ritenuti normali¹¹.

Nel caso di scostamenti l'Amministrazione Finanziaria provvede a chiedere al contribuente spiegazioni per conoscere le giustificazioni circa il mancato raggiungimento dei parametri previsti dagli studi di settore.

Tuttavia questi "strumenti" dovrebbero rappresentare una modalità "importante" di selezione dei contribuenti, nei cui confronti eseguire poi approfondimenti e riscontri in modo da verificare se lo scostamento sia fisiologico o, se invece, sintomatico di comportamenti illeciti.

Negli anni invece queste metodologie, basate su ipotesi statistiche e non su proiezioni economiche inquadrare nella realtà territoriale esaminata, sono diventate addirittura indiscutibili, pretendendo a un certo punto (per il redditometro è ancora così, mentre per gli studi di settore è stato necessario l'intervento delle Sezioni Unite) che fosse il contribuente a documentare le ragioni dello scostamento rispetto al dato statistico.

In sostanza, si avverte che il Legislatore è come se pretendesse di far vestire un abito preconfezionato, con le misure di un uomo medio, alla generalità delle persone, chiedendo poi a molte di esse come mai presenta difetti.

¹⁰ Si veda l'Italia corta, di Vincenzo Scotti ed. datanews 2010.

¹¹ Il modello del software Gerico, utilizza tre indicatori rilevanti: congruità (tenendo conto anche dei correttivi anticrisi), normalità economica (eventualmente sempre corretta per effetto della crisi) e coerenza.

È sufficiente leggere la metodologia di uno studio di settore per comprendere quanti approfondimenti, riscontri e calcoli sono alla base di queste elaborazioni: ritenere più attendibile una serie di medie artigianali appare poi veramente singolare.

In molti casi, a rafforzare il quadro indiziario e quindi la pretesa erariale, sono gli elementi di capacità contributiva che gli accertatori desumono direttamente dalle dichiarazioni dei redditi di contribuenti verificati¹².

Una prima modalità utilizzata è l'accertamento analitico induttivo, supportato da elementi di capacità contributiva. Nell'ambito di un apposito piano di verifiche, l'ufficio controlla la posizione fiscale di un titolare di ditta individuale o di un professionista, acquisendone la documentazione contabile; poi, contestando l'inattendibilità della contabilità, emette un avviso di accertamento con cui rettifica, mediante accertamento analitico-induttivo, maggiori ricavi o compensi e, dunque, maggiore reddito imponibile attraverso appositi coefficienti elaborati, di volta in volta, dagli stessi accertatori.

Contestualmente, nell'atto di accertamento, il fisco motiva l'inattendibilità delle scritture contabili e, dunque, giustifica la rettifica operata contestando, di norma, l'irrisorietà del reddito disponibile e dei compensi o ricavi dichiarati. I funzionari, infatti, determinano il reddito mensile disponibile del contribuente, sottraendo dal reddito lordo dichiarato tutte le spese dallo stesso sostenute nello stesso anno di imposta, desumibili dalla sua dichiarazione dei redditi e dividendo il risultato per 12. In tal modo, si cerca di dimostrare la scarsa credibilità di quanto dichiarato dal contribuente, anche se in linea con gli studi di settore, perché si giunge al risultato di un reddito mensile disponibile molto basso e, in alcuni casi, non sufficiente alla sopravvivenza.

In aggiunta o in alternativa, l'accertamento viene motivato dall'ufficio attraverso la contestazione dell'irrisorietà dei ricavi o compensi dichiarati rispetto alle caratteristiche

¹² Neppure risulta concluso quel dibattito aperto relativamente all'utilizzo combinato studi di settore-redditometro da parte del fisco. Sicuramente può esservi una connessione tra i due strumenti immaginando ad esempio un utilizzo degli studi di settore per selezionare le posizioni ed il redditometro per accertare i maggiori redditi. È evidente che l'azione combinata di studi di settore-redditometro attribuisce al fisco enormi vantaggi, sia in termini di rafforzamento delle presunzioni che sorreggono le due metodologie di accertamento, sia in termini di imposte e contributi recuperabili. La scelta del fisco di uno dei due strumenti sarà condizionata anche dalla valenza presuntiva agli stessi attribuita. La natura di presunzione legale relativa attribuita alla ricostruzione sintetica del reddito dall'art. 38 del D.P.R. 600/73 lascia presumere una preferenza del fisco per l'affiancamento del redditometro agli studi di settore piuttosto per l'ipotesi inversa. Appare quindi opportuno sottolineare che a fronte dell'utilizzo combinato dei predetti strumenti di accertamento non facile è la difesa del contribuente. Può tuttavia ritenersi che una buona chance difensiva potrebbe essere rappresentata dalla congruità del reddito sintetico a fronte di un non allineamento dei ricavi/compensi alle risultanze di Gerico.

dell'attività svolta dal contribuente, come emerge da analisi riportate da giornali, studi e ricerche statistiche siti web di associazioni locali e così via.

L'accertamento basato sugli studi di settore provvede a determinare l'ammontare totale dei ricavi o dei compensi che il contribuente avrebbe dovuto dichiarare secondo il dato elaborato statisticamente in riferimento alla singola categoria di appartenenza¹³.

Le continue modifiche della disciplina degli studi di settore dimostrano una scarsa capacità del nostro Legislatore tributario di introdurre nell'orientamento regole chiare e definitive per l'accertamento dei tributi, a cui il contribuente e le Agenzie Fiscali debbano attenersi.

Si assiste, troppo spesso, all'introduzione di discipline finalizzate a soddisfare la contingente esigenza politica di "fare cassa" e quindi, non sempre precedute da un'attenta valutazione riguardante l'idoneità dello strumento accertativo rispetto alla realtà economica in cui deve essere applicato¹⁴.

Gli studi di settore permettono la determinazione della sola componente positiva generalmente più rilevante dal punto di vista economico in capo ai titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, ma non rettificano le altre voci che partecipano alla determinazione dei predetti redditi, né rivestono alcuna rilevanza in merito alla determinazione del reddito complessivo del soggetto passivo che, ad eccezione della società commerciale, possono aver dichiarato proventi inerenti a redditi relativi alle altre categorie indicate nell'art. 6 del Testo Unico delle imposte sui redditi. La scelta da parte del Legislatore di aver voluto prevedere, tale tipologia di accertamento con lo scopo di individuare categorie di contribuenti, rende assai improbabile l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice una volta che detta azione sia stata già svolta e debitamente seguita dall'avvenuto svolgimento del contraddittorio obbligatorio con il contribuente. In sostanza, è proprio l'art. 62 sexies, comma 3, del DL n. 331/1993, che riconduce l'accertamento denominato "studi di settore"

¹³ Profili interessanti sul punto, sono certamente rintracciabili nella sentenza n. 44 del 25 maggio 2006 nella quale la Commissione Tributaria provinciale di Vercelli sostiene che: *"E' pacifico che gli Uffici finanziari devono sempre adeguare il risultato degli studi di settore alla concreta e particolare situazione dell'impresa ed è altrettanto pacifico che gli Uffici devono sempre attentamente valutare le osservazioni formulate da contribuente e motivare sia l'accoglimento che il rigetto delle stesse, contrariamente a quanto si è verificato nel caso di specie. In conclusione nell'atto di accertamento non risulta evidenziato, come sarebbe stato necessario, se siano state eseguite valutazioni in ordine sia alla congruità dei ricavi che alla coerenza degli indicatori economici utilizzati, per cui mancata prova dimostrativa, ad esempio, di una mancanza di coerenza dovuta a comportamenti irregolari del contribuente, oppure dovute ad insufficienze di gestione o a riscontrati componenti di costo non contabilizzati?"*.

¹⁴ Si pensi alla previsione inserita nel D.L. 201 del 6 dicembre 2011 rubricato "Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici" nel quale proprio con riferimento allo strumento degli "studi di settore", all'art 10 comma 1 lettera e prevede la anticipazione di un anno dei termini di decadenza per l'accertamento se il contribuente risulta congruo e coerente agli studi di settore (anche se per adeguamento).

agli accertamenti di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del DPR 29 settembre 1973 e all'art. 54 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e, quindi, nella sfera del cd. accertamento analitico-induttivo.

La dottrina più volte si è interrogata ponendosi come obiettivo quello di verificare la correttezza dell'inquadramento degli studi di settore indicati dal Legislatore nell'ambito della tipologia di accertamento di cui all'art. 39, comma 1, lett.d), valutando anche una possibile collocazione degli "studi di settore" tra le tecniche di accertamento "extra-contabile"¹⁵.

La giurisprudenza di legittimità¹⁶, più volte intervenuta nelle controversie tra fisco e contribuente, ha affermato che gli accertamenti strutturati sugli studi di settori vanno classificati come accertamenti a carattere analitico-induttivo escludendo in alcuni casi la riferibilità all'art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. 600/1973 senza però specificare a quale diversa norma sull'accertamento gli studi di settore potessero essere riferiti.

Di fatto, l'accertamento di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del DPR n. 600/1973 è utilizzato per giungere a rettificare utilizzando una o più presunzioni, il componente positivo principale dell'impresa nel periodo d'imposta oggetto di accertamento, giungendo a rideterminare da un punto di vista formale solo il detto componente, così andando a stravolgere l'intero impianto reddituale dichiarato, e ciò proprio attesa la decisiva rilevanza economica, rispetto ai dati esposti, del componente rettificato.

Anche, la caratterizzazione della tipologia delle presunzioni che starebbero a necessario fondamento dell'accertamento analitico-induttivo, ossia la gravità, precisione e concordanza di esse, appare, meno forte rispetto al passato, anche se ciò ha creato non poca confusione proprio nella necessaria differenziazione tra accertamenti fondati su presunzioni gravi, precise e concordanti ed accertamenti privi di tali presunzioni.

Lo studio di settore è uno strumento statistico per la determinazione dei ricavi delle singole attività economiche che tiene conto di numerose variabili e dati, singoli e aggregati, elaborati con l'ausilio di sofisticate applicazioni statistiche. I risultati poi vengono testati e validati anche dai rappresentanti delle categorie economiche interessate. Pertanto, la difesa del contribuente può far rivelare che l'ufficio ritiene più attendibile una ricostruzione elaborata sulla base di altri elementi e circostanze rispetto alle risultanze degli studi di settore approvati

¹⁵ Si veda Corasaniti, La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova, in *Dir. prat.trib.*, 2008, I, che evidenzia che l'accertamento da studi di settore non può propriamente ricondursi né all'art. 39 comma 1 lett. d), del D.P.R. 600/1973, né all'art. 39 comma 2 dello stesso decreto. Di contro si veda Fantozzi, Gli studi di settore nell'accertamento del reddito d'impresa, in *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, 2006, che sostiene che l'accertamento da studi di settore può collocarsi a metà tra accertamento analitico-induttivo ed accertamento extra-contabile.

¹⁶ Cfr. Cass. SS. UU. 18 dicembre 2009 n. 26635, n. 26636, n. 26637 ed n. 26638.

e applicati, che consentono di monitorare l'andamento di ciascun settore, e quindi, di poter stimare con ragionevole approssimazione i compensi o ricavi – fermi determinati costi – da dichiarare per ciascuna attività.

Nel caso poi dell'accertamento analitico-induttivo supportato da elementi di capacità contributiva, la difesa dovrà puntare sulla carenza di prove o elementi aventi i requisiti della gravità, precisione e concordanza necessari all'espletamento di questo tipo di verifica¹⁷.

La ricostruzione analitico-induttiva nei confronti di un'impresa può essere effettuata anche sulla base di indici di redditività o coefficienti di ricarico elaborati dallo stesso ufficio in base alla media desumibile da quanto dichiarato da altre imprese operanti nello stesso settore. La difesa in contenzioso può eccepire che il metodo accertativo adottato rappresenta una sorta di studio di settore "artigianale" basato sulla media aritmetica di dati di aziende locali e che pertanto l'ufficio avrebbe dovuto osservare le regole procedurali fissate dalla circolare 29/E/2010 che ha recepito l'orientamento delle Sezioni Unite della Cassazione sul tema, già prima richiamato.

In sostanza, si può far rilevare che l'ufficio avrebbe dovuto chiamare preventivamente in contraddittorio il legale rappresentante dell'impresa accertata e soprattutto avrebbe dovuto supportare la rettifica con ulteriori elementi e indizi.

3. Studi di settore e federalismo: la Circolare 23/e del 15 luglio 2013 e la necessità di verificare il rapporto tra realtà territoriali e dati matematico-statistici.

Nella introduzione del presente lavoro abbiamo evidenziato l'importanza di relazionare gli studi di settore con le realtà territoriali perché solo in tal modo è possibile garantire un funzionamento dello strumento di accertamento maggiormente affidabile.

Di recente con la circolare n. 23/e del 15 luglio 2013¹⁸ sono stati illustrati i meccanismi costruttivi che hanno guidato l'elaborazione di cinque studi di settore su base regionale¹⁹,

¹⁷ Di non poco conto sono ovviamente le preclusioni probatorie del processo tributario in qualche modo forse attenuate oggi nella fase di mediazione obbligatoria per le cause di valore fino a 20.000 euro e che garantisce una facoltà più ampia di produzione documentale.

¹⁸ Proprio con la circolare 15/07/2013 n. 23/E, l'Agenzia delle entrate, nell'imminenza della scadenza delle dichiarazioni 2012, ha provveduto a fornire i chiarimenti per la corretta compilazione degli studi di settore del periodo d'imposta 2012.

¹⁹ La circolare 23/e del 15 luglio 2013 riguarda i seguenti settori: UG98U – Riparazione di beni di consumo n.c.a.; VG69U – Costruzioni; VG89U – Servizi di fotocopiatura, preparazione di documenti e altre attività di supporto; VM45U – commercio al dettaglio mobili usati e oggetti di antiquariato; VM48U – Commercio al

tramite l'applicazione dei cosiddetti “modelli misti”, ovvero modelli statistico-matematici che consentono l'analisi di informazioni in base anche alla componente territoriale.

L'evoluzione su base regionale e comunale delle analisi e delle funzioni di stima degli studi di settore costituisce con molta probabilità il futuro dello strumento di accertamento induttivo. La stima delle variabili territoriali ha sempre rappresentato uno dei punti di debolezza degli studi di settore.

Proprio per superare questa difficoltà, il Legislatore della manovra estiva del 2008 (articolo 83 commi 19 e 20 del decreto legge n. 112 del 2008)²⁰ aveva previsto una graduale e progressiva elaborazione degli studi di settore anche su base regionale e comunale, ove ciò fosse compatibile con le normali e ordinarie metodologie di elaborazione²¹. Il processo di avvicinamento degli studi di settore al territorio regionale o comunale di riferimento previsto dal legislatore del 2008 sarebbe dovuto partire già dal 1° gennaio 2009 e avrebbe dovuto

dettaglio di piccoli animali domestici. La predetta circolare precisa altresì che il Modello Lineare Misto è un modello statistico-matematico che permette di interpolare i dati e di descrivere l'andamento della variabile dipendente in funzione di una serie di variabili indipendenti. Rispetto al corrispondente modello di regressione lineare multipla, il modello LMM utilizzato negli studi di settore consente l'analisi di osservazioni raggruppate o correlate, adoperando l'informazione completa legata sia alla suddivisione in gruppi omogenei che a quella di tipo territoriale. In tal modo si è tenuto conto, con un'unica funzione di ricavo, delle possibili differenze di risultati economici riconducibili agli aspetti territoriali congiuntamente alle diverse caratteristiche strutturali ed organizzative definite dalla Cluster Analysis. Fa eccezione lo studio VG69U – Costruzioni per il quale, a differenza degli altri studi sopra indicati, è stata definita una funzione di ricavo per ciascun gruppo omogeneo. Il modello LMM ha consentito, quindi, l'analisi di osservazioni raggruppate o correlate utilizzando la sola informazione legata alla componente territoriale.

²⁰Ed infatti l'art. 83 del D.L. 112 del 25 giugno 2008 convertito con modifiche con la legge 6 agosto 2008 n. 133 prevede ai commi 19 e 20 testualmente che: *“in funzione dell'attuazione del federalismo fiscale, a decorrere dal 1° gennaio 2009 gli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, vengono elaborati, sentite le associazioni professionali e di categoria, anche su base regionale o comunale, ove ciò sia compatibile con la metodologia prevista dal comma 1, secondo periodo, dello stesso articolo 62-bis. Con decreto de Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità di attuazione del comma 19, prevedendo che la elaborazione su base regionale o comunale avvenga con criteri di gradualità entro il 31 dicembre 2013 e garantendo che alla stessa possano partecipare anche i comuni, in attuazione della previsione di cui articolo 1 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248”*.

²¹ Con la circolare 58/e del 26/10/2007, l'Agenzia delle Entrate preso atto del provvedimento del Direttore del 8 ottobre 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 247 del 23 ottobre 2007 che prevedeva l'istituzione di nuovi “Osservatori regionali per l'adeguamento degli studi di settore alle realtà economiche locali” e la contestuale soppressione degli “Osservatori provinciali” istituiti con decreto del Direttore generale del Dipartimento delle Entrate del 15 aprile 1999, ha chiarito le modalità di composizione e quelle di funzionamento degli Osservatori regionali con l'obiettivo di garantire un preciso monitoraggio delle realtà economiche territoriali, per individuare elementi utili alla revisione degli studi di settore.

vedere quali protagonisti principali anche le associazioni professionali e di categoria nonché la partecipazione attiva degli stessi comuni.

Nella circolare del 15 luglio 2013, si nota come questo processo ha assunto, almeno nei fatti, percorsi del tutto diversi e peculiari. La prima tappa del percorso federalista degli studi di settore si è svolta nel 2012 con l'evoluzione dello studio di settore VM35U delle erboristerie²².

Nella richiamata circolare invece vengono calati e adattati alle variabili territoriali su base comunale e regionale altri cinque studi di settore, non certo trascurabili, ovvero: quello delle attività di riparazione di beni di consumo, quello delle costruzioni, quello dei servizi di fotocopiatura, quello del commercio al dettaglio di mobili usati e oggetti di antiquariato e infine quello del commercio al dettaglio di piccoli animali domestici.

Per queste particolari tipologie di attività, viene previsto che Gerico dovrà basare le sue stime di calcolo sia sulla base dei gruppi omogenei di attività, i clusters, sia sulla base del posizionamento territoriale del contribuente.

Questa metodologia di costruzione è definita dalla circolare come mista, basata cioè sull'evoluzione della regressione lineare multipla, sulla quale sono costruiti gli studi di settore, attraverso l'utilizzo di modelli lineari misti, dove per misti si intendono appunto quelli costruiti con variabili di regressione basate sia sui clusters sia sul posizionamento territoriale.

Per tener conto delle possibili differenze di risultati economici legate al luogo di svolgimento dell'attività, come chiarito nella nota metodologica dello studio VG69U, nella determinazione della "funzione di ricavo", sono state utilizzate sia variabili contabili sia variabili strutturali e territoriali.

Oltre alle regioni nelle quali è effettuata la maggior parte della produzione, si sono presi in considerazione anche i risultati forniti dalla "Territorialità del livello delle quotazioni immobiliari definita su dati dell'Osservatorio sul mercato immobiliare (Omi) riferiti all'anno 2010" e della "Territorialità del livello del reddito disponibile per abitante". Mentre la "Territorialità del livello delle quotazioni immobiliari" differenzia il territorio nazionale sulla base dei valori di mercato degli immobili per comune, provincia, regione e area territoriale, la "Territorialità del livello del reddito disponibile per abitante" differenzia il territorio

²² Tuttavia si segnala che già dal luglio 2009 l'Agenzia delle Entrate prevedeva la partecipazione effettiva dei Comuni all'elaborazione degli studi di settore, tramite l'inserimento di rappresentanti dell'ANCI negli Osservatori regionali. Ciò al fine di assicurare la partecipazione dei Comuni alla fase di individuazione, nell'ambito territoriale della regione, dell'eventuale esistenza di specifiche condizioni di esercizio delle attività economiche presenti nelle diverse realtà territoriali.

nazionale sulla base del livello del reddito disponibile per comune, provincia e area territoriale.

Tra questi, l'indicatore che consentirà al fisco di determinare l'apporto dei collaboratori alla formazione di ricavi e quello che misurerà, invece, il grado di copertura dei costi relativi ai beni strumentali acquisiti in proprietà o in godimento.

Per la verifica del limite dei ricavi oltre il quale si rende applicabile lo studio in presenza di attività di vendita di beni soggetti ad aggio o ricavo fisso, si devono considerare solo gli aggi o il differenziale tra il ricavo e il prezzo corrisposto al fornitore.

Nella circolare è stato altresì valutato l'impatto della crisi con l'introduzione di correttivi analoghi, per costruzione e funzionamento, a quelli introdotti per il periodo d'imposta precedente.

Si segnala infatti la presenza di una clausola d'inapplicabilità per le cooperative, le società consortili e i consorzi che operano esclusivamente a favore di imprese socie, associate o degli utenti stessi.

L'Agenzia esclude la causa di inapplicabilità e la conseguente applicazione dei parametri, giacché le modalità contrattuali utilizzate prevedono l'emissione della fattura del socio o del consorziato a carico dell'ente che procede, a sua volta, con l'ulteriore emissione della fattura a carico del committente; in tal caso l'attività non può ritenersi svolta esclusivamente a favore del socio o degli utenti.

Con il dm 28/12/2012, che tiene conto delle quotazioni ufficiali degli immobili (Omi) sono stati individuati taluni indicatori che tengono conto dei prezzi di riferimento degli immobili per ogni singola zona comunale.

In assenza di dati ufficiali per tutte le tipologie immobiliari sono stati considerati i prezzi di riferimento degli immobili dei comuni confinanti più simili, tenendo conto di tutte le tipologie presenti (abitazioni civili, di tipo economico, laboratori, magazzini, negozi, uffici, ville e villini) e della relativa collocazione (centrale, semicentrale, periferica, rurale e suburbana).

Il decreto citato ha introdotto anche nuovi indicatori e un correttivo per quattro studi di settore e due correttivi per lo studio VG68U (Trasporto di merci su strada e servizi di trasloco).

Tra gli altri si evidenzia il margine per addetto "non" dipendente che misura il "margine" del collaboratore e l'indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti, che tiene conto del margine netto di remunerazione, nonché la resa del capitale, che misura l'apporto dei beni strumentali alla "creazione di valore".

Per ben cinque attività è stato introdotto il cosiddetto "modello lineare misto" (Lmm) che permette di utilizzare i dati e offrire il risultato, tenendo conto di variabili indipendenti l'una

dall'altra e consente di utilizzare informazioni correlate alla componente territoriale; tra essi vi sono infatti i seguenti settori: riparazione di beni di consumo, costruzioni, servizi di fotocopiatura, commercio al dettaglio di mobili usati, antiquariato e piccoli animali domestici. Interessante è sicuramente la previsione del cd. "correttivi per la crisi", destinati a far sì che il software tenga conto, per il 2012, della modifica del funzionamento dell'indicatore "durata delle scorte", dei correttivi specifici, di quelli congiunturali e di quelli individuali; naturalmente, gli ultimi tre correttivi indicati se applicati ai soggetti che nel periodo d'imposta considerato dichiarano ricavi e/o compensi inferiori a quelli puntuali elaborati da Gerico.

Con riferimento all'attività di accertamento, l'Agenzia delle entrate ha anche precisato nella richiamata circolare che l'utilizzo dei risultati degli studi di settore evoluti per la determinazione dei ricavi di periodi pregressi si rende possibile solo in assenza di incoerenze negli indicatori economici (circ. 25/E2001) o in presenza di incoerenze rivelate per infedeltà delle informazioni utilizzate ai fini del calcolo.

Infine, il documento dell'Agenzia delle Entrate ha anche segnalato che il modello Ine, da presentare a cura di chi non applica gli studi di settore, non deve essere compilato dai contribuenti collocati nelle aree colpite dal sisma del maggio 2012 (provv. 27/05/2013) e che l'operazione "comunicazione di anomalia", già eseguita per i periodi d'imposta precedenti, è stata riproposta anche per il 2013, alla stessa stregua di quella inerente all'invito alla presentazione del modello degli studi di settore e della segnalazione delle cause di "non congruità".

L'accertamento da "studi di settore", l'importanza del contraddittorio alla luce dell'orientamento della Giurisprudenza

La Giurisprudenza di merito e di legittimità ha ormai sancito il principio secondo cui, nell'accertamento mediante l'applicazione dei parametri, assume rilievo primario il contraddittorio con il contribuente, dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa la presunzione indotta dal rilevato scostamento del reddito dichiarato. Da ciò consegue che la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo del prodotto scostamento dei parametri, ma deve essere integrata, anche sotto il profilo probatorio, con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio.

Ed è infatti solo dall'esame di questo più complesso quadro che è possibile esaminare la esistenza di gravità, precisione e concordanza attribuibili alla presunzione basata sui

parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente.

Di recente la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 14492 del 7 giugno 2013, ha chiarito che gli studi di settore sono applicabili al di là delle giustificazioni in contraddittorio se il reddito dichiarato è insufficiente a sostenere "le esigenze di vita della famiglia" del contribuente²³.

I giudici di Piazza Cavour in sentenza chiariscono che non vi può essere motivazione utile a giustificare l'esiguità del reddito dichiarato rispetto agli impegni economici della famiglia; ed infatti si legge in sentenza 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 gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standard" 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 contribuente²⁴. 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 "standard" 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. In questo caso, tuttavia, le giustificazioni apparse sufficienti a Ctp e Ctr non lo sono sembrate affatto per la Cassazione, che ha ricordato come l'esito del contraddittorio 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 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 inerte²⁵.

²³ Nella richiamata sentenza la Corte ha accolto il ricorso della Amministrazione Finanziaria, condividendo la tesi del fisco secondo il quale gli standard andavano applicati anche nel caso affrontato dove il contribuente si era ben difeso in sede amministrativa.

²⁴ Si veda sul punto Cass. Sez. Unite sent. n. 26635 del 18-12-2009.

²⁵ Nella sentenza viene affrontato il caso di un contribuente di Milano che aveva presentato una dichiarazione dei redditi molto bassa, assolutamente insufficiente rispetto alle esigenze della famiglia.

L'importanza del contraddittorio è stata spesso evidenziata dal Giudice nazionale che in riferimento agli accertamenti parametrici e presuntivi ha sancito la necessaria imprescindibilità del contraddittorio preventivo tra fisco e contribuente. Ed infatti, oltre alle richiamate sentenze della Corte di Cassazione del 2009, anche la Corte di Giustizia nella sentenza "Sopropè" relativa al procedimento C-349/07 ha evidenziato l'importanza del contraddittorio per la legittimità degli atti della Amministrazione Finanziaria che ha l'obbligo di esaminare con attenzione le ragioni del contribuente.

Nella richiamata sentenza della Corte di Giustizia i Giudici infatti evidenziano testualmente che: *"la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata allo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso.*

Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro.

In tale contesto, il rispetto dei diritti della difesa implica, perché possa ritenersi che il beneficiario di tali diritti sia stato messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista, che la amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta.

Spetta unicamente al giudice nazionale verificare se, tenuto conto del periodo intercorso tra il momento in cui l'amministrazione interessata ha ricevuto le osservazioni e la data in cui ha assunto la propria decisione, sia possibile o meno ritenere che essa abbia tenuto debitamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse".

Ed ancora, sempre la Cassazione con l'ordinanza n. 17005 del 09.07.2013 ha evidenziato che: *"in tema di accertamento delle imposte sui redditi, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. c), consente di procedere alla rettifica del reddito anche quando l'incompletezza della dichiarazione risulta "dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti".*

In tal caso, l'esistenza di attività non dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, con conseguente inversione dell'onere della prova, come nella specie, spettando al contribuente dimostrare – persino anche in presenza di scritture contabili formalmente corrette – l'infondatezza della pretesa fiscale (V. pure Cass. Sentenza n. 28342 del 21/12/2005). Peraltro in tema di IVA, il D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 sexies, convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427, nel prevedere al comma 3 che gli accertamenti

Per questo l'ufficio delle imposte aveva spiccato l'accertamento; il contribuente lo aveva impugnato sulla base dei documenti prodotti in contraddittorio che per i giudici di merito avevano giustificato lo scostamento. In sede di legittimità i giudici hanno ritenuto insufficiente la documentazione prodotta dal contribuente nella fase precontenziosa prima e giudiziaria poi.

condotti ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, 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 elaborati ai sensi dello stesso D.L. n. 331 del 1993, art. 62 bis, autorizza l'ufficio finanziario, allorché ravvisi siffatte "gravi incongruenze", a procedere all'accertamento induttivo anche fuori delle ipotesi previste dal detto art. 54 e, in particolare, anche in presenza di una tenuta formalmente regolare della contabilità. Ciò costituisce un'ulteriore deroga, in materia di accertamento, ai limiti fissati dell'art. 54, con la conseguente ammissibilità dell'accertamento induttivo oltre le ipotesi già previste dal D.P.R. n. 633 del 1972, successivo art. 55, e cioè anche in presenza di contabilità formalmente regolare (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 5977 del 14/03/2007, n. 26919 del 2006)²⁶.

5. Conclusioni

Negli ultimi anni si nota sicuramente un'attenzione sempre maggiore del Legislatore tributario nel disegnare sistemi di controllo che possano garantire la percezione del gettito dovuto all'erario, ritenendo che è proprio il recupero dell'evasione l'elemento essenziale sia per gli equilibri di finanza pubblica sia per assicurare le risorse necessarie alla crescita.

Tuttavia, appare quanto mai necessaria la realizzazione di un disegno che realizzi una equa imposizione fiscale, che dia certezza e al tempo stesso contezza del nesso tra gettito e servizi fruibili dalla collettività che pur senza immaginare di introdurre elementi di sinallagmaticità tra riparto degli oneri tributari e godimento dei servizi pubblici, privi di una solida base giuridica in ogni caso di difficile praticabilità, dia però al cittadino almeno il segnale di una rinnovata necessità di concorrere alla spesa pubblica, rivedendo soprattutto a livello territoriale quei livelli essenziali assistenziali troppe volte derogati e forse ultimamente abbandonati in un disegno federalista, privo di una solida base giuridica e costituzionale.

Ovviamente sarebbe paradossale pensare di eliminare il sistema dei controlli, ma è illusorio immaginare che un sistema tributario palesemente inadeguato sia nella struttura delle principali imposte, sia nei profili distributivi ad esse collegati, possa funzionare regolarmente attraverso un potenziamento del sistema di controllo. Sarebbe sicuramente più efficace prevedere un piano di controlli effettivamente indirizzato verso chi dichiara redditi palesemente inadeguati alla propria capacità contributiva.

Certamente, il fenomeno dell'evasione fiscale non è facilmente controllabile anche a causa di un sistema normativo troppo farraginoso che in realtà, oltre a non assicurare sempre la vittoria della battaglia contro l'evasione, troppo spesso blocca la crescita perché impedisce

²⁶ Si veda Sent. Cass. Civ. Sez. V n. 11635 del 15-05-2013.

anche per i contribuenti corretti una precisa prevedibilità delle conseguenze dei propri comportamenti; tale situazione tra l'altro condiziona le scelte imprenditoriali, frenando la crescita e lo sviluppo e alimenta il nuovo fenomeno di emigrazione della produzione all'estero da parte delle industrie più avanzate, costrette a trasferire all'estero intere fasi di produzione, per rimanere competitive.

La preoccupazione che emerge da questa breve ricognizione sulle nuove modalità di accertamento, trova riscontro anche nella giurisprudenza costituzionale, sempre più condizionata da una pretesa "ragione fiscale", che non trova peraltro riscontro nei principi fondamentali dell'ordinamento tributario, che in dottrina qualche autorevole esponente non ha esitato ad etichettare come tutela di un mero privilegio²⁷.

Ebbene, troppo spesso si avverte la sensazione che manchi quella necessaria lettura in combinato disposto normativo delle norme costituzionali e precisamente delle previsioni contenute negli articoli 23, 41 e 53 della Carta Costituzionale.

L'analisi delle entrate tributarie dimostra che oltre un certo livello di tassazione il gettito invece di aumentare diminuisce perché diventa più conveniente per il contribuente trovare modi per eludere le imposte anziché pagarle.

Ed infatti, soltanto l'avvio di un vero percorso di crescita in grado di aumentare proporzionalmente il welfare sociale potrà incidere sull'evasione fiscale in un disegno complessivo idoneo a garantire aliquote di tassazione ragionevoli e norme fiscali non retroattive.

Un altro strumento potrebbe essere basato su una maggiore collaborazione tra imprenditori e fisco anche creando un canale diretto per la risoluzione dei problemi legati agli impegni fiscali, favorendo l'ottenimento di maggiori tutele anche mediante la programmazione di linee di credito per gli imprenditori in difficoltà.

E' dunque evidente che un sistema tributario a geometria variabile non può funzionare perché non garantisce né il contribuente né lo Stato; si avverte dunque il bisogno di un effettivo coordinamento tra politica tributaria ed interventi dal lato della spesa, in grado di garantire certezze al contribuente troppe volte costretto ad impugnare avvisi di accertamento fondati su mere presunzioni, spesso smentite dai Giudici di merito e di legittimità dopo lunghi contenziosi e conseguente impiego di risorse²⁸.

²⁷Cfr. Raffaele Perrone Capano, in *Innovazione e Diritto* in www.innovazionediritto.it. n.2/2012

²⁸ Interessante è sicuramente sul punto la recente sentenza della Corte di Cassazione, n. 19767 del 28 agosto 2013 che ha respinto il ricorso presentato dall'Amministrazione Finanziaria contro la sentenza della Ctr del Lazio che aveva annullato l'accertamento a carico di un macellaio di Lariano che durante il periodo della mucca pazza aveva dichiarato un fatturato inferiore alla media. In sostanza la Cassazione ha sancito che il principio

Vi è da ultimo il problema della cavillosità fiscale. La complessità di alcuni adempimenti è impressionante, lo è per i singoli contribuenti e per imprese, che devono ricorrere continuamente a svariati consulenti per far fronte a obblighi e scadenze.

Ovviamente l'auspicio è quello di una rapida correzione di quella tendenza del Legislatore che soprattutto ultimamente ha avviato una politica fiscale non poco aggressiva nei confronti del contribuente e che in tante realtà, prive a volte anche della disponibilità di servizi essenziali, rende davvero poco comprensibile per il cittadino la giustificazione della pretesa erariale.

E' sicuramente condivisibile l'opinione secondo cui in un sistema realmente funzionante, la fiscalità e quindi il diritto tributario potrebbero costituire un ponte tra economia di mercato e democrazia.²⁹

Ebbene, concludendo è proprio questo inseguimento continuo del fisco nei confronti dei contribuenti, che dimostra come siamo ancora lontani dal raggiungimento della necessaria "compliance" tra Stato e contribuente.

secondo cui gli eventi esterni che provocano forti cali nelle vendite possono avere come conseguenza la disapplicazione degli studi di settore.

²⁹ Sul punto si veda "Maestri del diritto tributario: Ezio Vanoni, Enrico Allorio, Antonio Berliri, Gian Antonio Micheli, Enzo Capaccioli" di Enrico De Mita ed. Giuffrè, 2013